

Aktiveringsplikten for kostnader til forskning og utvikling

Sannsynlighetsvurderingen i skattelovens § 6-25

Kandidatnummer: 517

Veileder: Gjert Melsom

Leveringsfrist: 25. april 2007

Til sammen 17324 ord

25.04.2007

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Problemstilling	1
1.2	Hvorfor skrive om forskning og utvikling?	1
1.3	Presentasjon og avgrensning av tema	1
1.4	Den videre fremstilling	3
<u>2</u>	<u>FORSKNINGS- OG UTVIKLINGSREGELENS VILKÅR OG BEGREPER</u>	<u>4</u>
2.1	Kostnad	4
2.1.1	Kostnadsbegrepet	4
2.1.2	Valgfrihet for finanskostnader	6
2.1.3	Fordeling av kostnader	6
2.2	Egen forskning og utvikling	7
2.2.1	Begrepet ”forskning og utvikling”	7
2.2.2	”Egen” forskning og utvikling	9
2.3	Tilknytningskravet	10
2.4	Konkret prosjekt	12
2.5	Driftsmidler	13
<u>3</u>	<u>SANNSYNLIGHETSVURDERINGEN – ”KAN BLI” ET DRIFTSMIDDEL</u>	<u>17</u>
3.1	Lovens utgangspunkt for sannsynlighetsvurderingen – ”kan bli” et driftsmiddel	17
3.2	Sannsynlighetsgraden	18
3.2.1	Rt-1993-1012 <i>Forland</i>	18
3.2.2	Finansdepartementets uttalelse i brev av 30. mai 2005	21
3.2.3	Etterfølgende forarbeider	25
3.2.4	Regnskapsretten	27
3.2.5	Konklusjon	28
3.3	Sannsynlighetskriteriene	29
3.3.1	Valg av sannsynlighetskriterier	29
3.3.2	Kvalifisert grunnlag for vurderingen	37
3.3.3	Gjennomgang av sannsynlighetskriteriene	39
3.3.4	Sannsynligheten av tre kriterier	46

3.4	Når skal skattyter foreta sannsynlighetsvurderingen?	50
3.5	Når i prosjektet foreligger aktiveringsplikt?	52
3.5.1	Prosjektet	52
3.5.2	Faser i prosjekter	53
3.5.3	Når foreligger aktiveringsplikt?	54
3.6	Når faller aktiveringsplikten bort?	56
<u>4</u>	<u>AVSLUTNING</u>	<u>60</u>
<u>5</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>A</u>
<u>6</u>	<u>LISTER OVER FIGURER OG FORMLER</u>	<u>E</u>

1 Innledning

1.1 Problemstilling

Spørsmålet er når skattyteren skal aktivere kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli driftsmidler, etter skatteloven¹ § 6-25. Hoveddelen omhandler sannsynlighetsvurderingen, men de øvrige vilkår i sktl. § 6-25 forklares også.

1.2 Hvorfor skrive om forskning og utvikling?

Forskning og utvikling utgjorde 1,53 prosent av Norges bruttonasjonalprodukt (BNP) for 2005, det vil si mer enn 29 milliarder kroner, en økning på 6,7 prosent fra 2004. Norsk næringsliv sto for 13,6 milliarder, hvorav 77 prosent var egenfinansiert forskning og utvikling. Størst innsats er det innenfor IT-industrien som brukte mer enn 2,2 milliarder. I skrivende stund foreligger ikke statistisk data for skatteåret 2006, men det er forventet at næringslivets forsknings- og utviklingsinnsats vil peke i positiv retning.²

Omfanget av forsknings- og utviklingsinnsatsen aktualiserer oppgavens problemstilling. Nesten 14 000 årsverk gikk i 2005 med til forskning og utvikling. Det er derfor nøkternt å påstå at oppgavens problemstilling er aktuell for en stor del av norsk næringsliv.

Fordi IT-industrien er bransjen med størst forsknings- og utviklingsinnsats, retter avhandlingen seg særlig mot immaterielle driftsmidler.

1.3 Presentasjon og avgrensning av tema

Oppgaven er en rettsdogmatisk vurdering av sktl. § 6-25 som bestemmer når utgifter til forskning og utvikling må aktiveres. Spørsmålene som knytter seg til avskrivning av

¹ Lov av 26. mars 1999 nr. 24. Heretter sktl. eller skatteloven.

² SSB Emne 10.03 og SSB Tabell 03000.

aktiverte immaterielle driftsmidler behandles ikke, avskrivningsreglene følger av sktl. § 6-10.³

På grunn av at aktiverte utgifter gis som fradrag fordelt over flere år har aktiveringsplikten en kostnadmessig side for skattyteren. Fradrag ved avskrivning representerer en lavere verdi, enn fradrag med en gang. Tusen kroner om ett år har mindre nåverdi enn tusen kroner i dag. Skillet mellom aktiveringspliktige utgifter og utgifter som kan fradragsføres med en gang, er derfor viktig å fastslå, fordi skillet kan ha direkte betydning for forsknings- og utviklingsprosjekters lønnsomhet.

Vilkåret om oppofrelse danner skillet mellom de utgifter som representerer en investering med varig verdi, og må aktiveres, og de utgifter som skattyteren kan fradragsføre med en gang.⁴ I praksis er det sannsynlighetsvurderingen i sktl. § 6-25 som byr på størst utfordring for å avgjøre når skattyteren har aktiveringsplikt for utgifter til egen forskning og utvikling.⁵ Derfor er sannsynlighetsvilkåret oppgavens hovedtema og bestemmelsens øvrige vilkår bare redegjort for i korte trekk.

Videre avgrenses avhandlingen mot SkatteFUNN-reglen⁶ i sktl. § 16-40. Sktl. § 16-40 er en selvstendig regel som gir rett til *fradrag i skatt*⁷ for kostnader til forskning og utvikling, og har ikke betydning for aktiveringsplikten.

Oppgaven tar opp en skatterettslig problemstilling og tar utgangspunkt i vanlig juridisk metode. Skatterett er en spesiell del av forvaltningsretten og et legalitetsprinsipp gjelder også i skatteretten. Selv om legalitetsprinsippet ikke er et strengt prinsipp på skatterettens område, har hensynet til forutsigbarhet for skattebetalerne vesentlig vekt ved vurderingen av skatteplikt.⁸

³ Les om hvordan datamaskinprogrammer, et immaterielt driftsmiddel, avskrives i Melsom side 244.

⁴ Jf. Zimmer side 171, Zimmer (red.) side 98, Melsom side 101.

⁵ Jf. spørreundersøkelse i Ramberg/Løvaas side 68.

⁶ SkatteFUNN er ment som en incentivordning som skal fremme forskning i Norge.

⁷ Det må skilles mellom fradrag i inntekt og fradrag i skatt. Fradrag i skatt gis krone for krone i utlignet skatt, mens fradrag i inntekt kun gir rett til redusert grunnlag for skatt.

⁸ Se Zimmer side 46, Zimmer (red.) side 48 og Gjems-Onstad (2003) side 72.

1.4 Den videre fremstilling

I pkt. 2 redegjøres det i korte trekk for forsknings- og utviklingsbestemmelsens vilkår og begreper, unntatt sannsynlighetsvurderingen. Denne følger i pkt. 3 som er oppgavens hoveddel. Gjennom oppgaven benyttes eksempler, med det siktemål å gjøre oppgaven mer praktisk rettet. Oppgaven avsluttes i pkt. 4 med en avsluttende kommentar til sktl. § 6-25.

2 Forsknings- og utviklingsregelens vilkår og begreper

Skatteloven § 6-25 lyder:

”Kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, skal behandles som del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel.”

Regelen er en presisering av hovedregelen om fradrag i skatteloven §6-1 første ledd, og avgjør når en kostnad skal aktiveres som kostpris for driftsmidler ervervet ved egen forskning og utvikling.

Alle vilkår i regelen må være oppfylt for at skattyteren har aktiveringsplikt. Sannsynlighetsvurderingen kommer på spissen når bestemmelsens øvrige vilkår er oppfylt. Derfor gjennomgås først de øvrige vilkårene for aktiveringsplikt i korte trekk. Formålet er å vise hvilke problemstillinger bestemmelsen reiser og de forutsetninger oppgavens hoveddel bygger på.

2.1 Kostnad

2.1.1 Kostnadsbegrepet

Ordlyden i sktl. § 6-25 angir at ”kostnader” benyttet til forskning og utvikling skal aktiveres når innsatsen kan bli driftsmidler. Forarbeidene tar ikke stilling til hvilket innhold ”kostnader” har i bestemmelsen. Bestemmelsens plassering i skatteloven⁹ og forarbeidene¹⁰ angir at sktl. § 6-25 er ment å presisere hovedregelen i sktl. § 6-1. Hensynet til konsekvent språkbruk i regelverket tilsier at kostnadsbegrepet er likt i de to bestemmelsene.

⁹ Jf. sktl. § 6-1 siste punktum.

¹⁰ Jf. Ot.prp.nr.1 (2005-2006) side 73.

Begrepet ”kostnad” i sktl. § 6-1 første ledd tolkes slik at det må foreligge en oppofrelse av en fordel. Med oppofret menes at skattyter endelig har avstått fra en fordel. Kostnadsmuligheter som ikke er endelige er altså ikke oppofret. Samtidig krever § 6-1 at det er en *fordel* som er oppofret. Dette fremkommer ikke direkte av ordlyden, men det kan sies at dette følger av ordet ”kostnad”. Kjernen i oppofrelsesvilkåret er altså at skattyteren må ha redusert sin formuesstilling. En utbetaling mot vederlag eller annen form for ombytting av verdier er derfor ikke ansett som oppofrelse av en fordel.¹¹

Resultater skattyters forsknings- og utviklingsprosjekt i et driftsmiddel, representerer driftsmidlet et vederlag. Å tillate direkte fradrag i et tilfelle hvor skattyters kostnad resulterer i et driftsmiddel, vil bryte med hovedregelen, sktl. § 6-1 første ledd som sktl. § 6-25 presiserer. Har skattyteren ved sin utgift, isolert sett oppofret en fordel, er fordelene likevel ikke oppofret, hvis skattyteren sitter igjen med et konkret prosjekt som ”kan bli” til et driftsmiddel. Derfor trekker hensynet til konsekvent språkbruk i retning av at kostnadsbegrepet er likt i både sktl. § 6-1 første ledd og § 6-25.

I den annen retning trekker skatterettslig metode som angir at reglene ikke nødvendigvis er konsekvente og logiske, fordi skattelover blir til ved politiske kompromisser og tidsnød.¹² Dette har likevel ikke like stor betydning i vårt tilfelle. Regelen som nå er sktl. § 6-25 ble vedtatt i 1999 og var da plassert i skatteloven (1911)¹³ § 50 sjette ledd, senere skatteloven § 14-4 sjette ledd. Først i 2005 ble den flyttet til skatteloven kapittel 6 og da regelen ble flyttet, beholdt lovgiver ordlyden og gav samtidig uttrykk for at ”regelen er en presisering av at det ikke er fradragsrett for slike kostnader etter skatteloven §6-1 første ledd”.¹⁴ Dette taler etter min mening for at lovgiver har valgt både innhold og plassering av regelen bevisst.

Mitt utgangspunkt er at kostnadsbegrepet i sktl. § 6-25 har samme kjerne som ”kostnad” i sktl. § 6-1 første ledd.

¹¹ Se Zimmer side 169 flg. og Zimmer (red.) side 98.

¹² Se Zimmer side 47.

¹³ Lov av 18. august 1911 nr. 9. Heretter sktl (1911) eller skatteloven (1911).

¹⁴ Jf. Ot.prp.nr.26 (2005-2006) side 60.

2.1.2 Valgfrihet for finanskostnader

Skatteloven § 6-40 første ledd er en spesialregel med forrang for både sktl. § 6-1 og § 6-25. Sktl. § 6-40 første ledd angir at rente- og finansutgifter ved tilvirkning av egne driftsmidler ikke skal aktiveres, men kan fradragsføres med en gang. Sktl. § 6-40 åttende ledd gjør unntak fra sktl. § 6-40 første ledd og gir skattyteren en aktiveringsrett for rente- og finansutgifter. Aktiveringsretten antas å omfatte egenutviklet driftsmiddel vunnet ved forskning og utvikling. Renteutgifter og finansutgifter i forbindelse med konkrete prosjekter som kan bli driftsmiddel, følger dermed den samme regel som i regnskapsretten, hvor det er en aktiveringsrett og ikke en aktiveringsplikt. Det er likevel viktig å merke seg at aktiveringsrett kun gjelder for de finanskostnadene skattyteren har ved finansieringen av det enkelte konkrete forsknings og utviklingsprosjekt.¹⁵

2.1.3 Fordeling av kostnader

En forutsetning for at kostnadene skal aktiveres som kostpris på det enkelte driftsmiddel er at det må være mulig å avgjøre hvilke kostnader som knyttes til hvert enkelt prosjekt og hvert enkelt driftsmiddel. Spørsmålet er her tredelt.

For det første må kostnadene fordeles på de enkelte prosjekter. Så lenge kostnaden kan deles opp i mindre enheter, vil det ikke være noe problem å fordele kostnadene på de enkelte prosjekter. Vanskeligere er det i de tilfeller hvor kostnaden er udelelig og har påløpt i sammenheng med flere prosjekter. Spørsmålet blir om det skal legges til grunn en enten/eller løsning, eller om man skal fordele kostnaden forholdsmessig. I så fall må det avgjøres hvilke kriterier som skal legges til grunn, ved valget av hvilket prosjekt kostnaden skal føres på.¹⁶

For det andre må man i denne sammenheng besvare det grunnleggende spørsmål om hva som er ett og flere driftsmidler.¹⁷ Loven angir at kostnaden skal knyttes til ”vedkommende driftsmiddel”. Dette krever at man kan skille mellom de enkelte driftsmidler som utvikles gjennom prosjektet, for å plassere kostnaden på riktig driftsmiddel.

¹⁵ Se Zimmer (red.) side 100.

¹⁶ Les mer om fordeling av kostnad som refererer seg til flere formål i Zimmer side 192.

¹⁷ Se Melsom i SR side 141, Melsom side 67, Gjems-Onstad (1984) side 456-457, Zimmer (red.) side 136 og Utv-2005-1172.

Til slutt må kostnaden knyttes til det riktige driftsmiddel internt i prosjektet, hvis prosjektet resulterer i flere driftsmidler. Vurderingen blir lik det første tilfellet, men nå ved fordelingen mellom flere driftsmidler internt i forsknings- og utviklingsprosjektet.

Kostnader som ikke har den tilstrekkelige tilknytningen følger den alminnelig regel i sktl. § 6-1 første ledd.

2.2 Egen forskning og utvikling

2.2.1 Begrepet ”forskning og utvikling”

Loven inneholder ingen definisjon eller presisering av begrepet ”forskning og utvikling”. At begrepet forskning og utvikling i sktl. § 6-25 er en betegnelse av en handling og ikke et resultat er nokså klart.¹⁸ Dette følger allerede av ordlyden. Spørsmålet er hvilke handlinger som faller inn under uttrykket ”forskning og utvikling” slik uttrykket benyttes i § 6-25.

Kunnskapsforlagets ordbok oppgir at forskning er ”vitenskapelig virksomhet”. Vitenskap er i ordboken angitt som et ”systematisk, kritisk studium drevet for å nå frem til større erkjennelse”. Utvikling betyr i følge ordboken ”det å utvikle seg”, altså at noe eller noen utvikles. Utvikle er igjen angitt å bety ”forbedre eller fremstille”. Språklig er det altså ingen klar ordgrense på hva som faller inn under forskning og utvikling. Definisjonene vi finner i ordboken viser ikke til en bestemt handling, men flere ulike handlinger.¹⁹

Begrepet forskning og utvikling er drøftet i forarbeidene til SkatteFUNN regelen.²⁰ Der angis forskning og utvikling som ”kreativ virksomhet som utføres systematisk for å oppnå økt kunnskap, og omfatter også bruken av denne kunnskapen til å finne nye anvendelser”. Definisjonen baserer seg i stor grad på Frascati-manualen²¹ som benyttes både av OECD²²

¹⁸ Se Solheim i SR side 157.

¹⁹ Kunnskapsforlagets blå språk- og ordboktjeneste: Norsk Ordbok, <http://www.ordnett.no/>.

²⁰ Se NOU 2000:7 side 76 og 99.

²¹ Se NOU 2000:7 side 75 flg.

²² OECD: Organization for Economic Cooperation and Development.

og flere land for å definere forskning og utvikling. Det er med andre ord en godt gjennomarbeidet og internasjonalt dekkende forståelse av uttrykket.

Både skatteloven § 6-25 og regnskapsloven²³ § 5-6 benytter uttrykket ”forskning og utvikling”. Spørsmålet er om uttrykket har samme innhold i begge bestemmelsene. Regnskapsloven § 5-6 angir at ”utgifter til egen forskning og utvikling” alltid kan kostnadsføres. Bakgrunnen for å innføre sktl. § 6-25 var blant annet departementets ønske om å ha en skattemessig særregel for forsknings- og utviklingsutgifter slik at valgfriheten i regnskapsloven ikke fikk skattemessigbetydning. At sktl. § 6-25 ble vedtatt på grunn av endringen i rskl. § 5-6, trekker i retning av at uttrykket er likt i de to bestemmelsene.

Skatteregelens etterfølgende forarbeider trekker også i denne retning. Ot.prp.nr.1 (2005-2006) angir på side 71 at regnskapsrettslig definisjon av uttrykket ”forskning og utvikling” kan brukes som tolkningsfaktor, for å finne uttrykkets meningsinnhold i sktl. § 6-25. Men i denne uttalelsen er det også en reservasjon for at begrepet ikke nødvendigvis er helt likt, jf ”tolkningsfaktor”. Fra og med 2005 har også Lignings-ABC gått ut i fra at regelen skal tolkes likt som etter regnskapsretten. I tidligere utgaver er spørsmålet ikke behandlet.

Uttrykket ”forskning og utvikling” er ikke definert i regnskapsloven. Den regnskapsmessige definisjonen finner vi i de regnskapsstandarder som danner grunnlaget for god regnskapsskikk, jf. rskl. § 4-6. Det finnes både norske og internasjonale regnskapsstandarder. De norske benevnes norsk GAAP²⁴ og de internasjonale IFRS²⁵. Disse har nesten sammenfallende definisjon av hva henholdsvis forskning og utvikling er.

²³ Lov av 17. juli 1998 nr. 56. Heretter regnskapsloven eller rskl.

²⁴ GAAP: Generally Accepted Accounting Principles.

²⁵ IFRS: International Financial Reporting Standards. Utarbeides i dag av International Accounting Standards Board (IASB), tidligere International Accounting Standards Committee (IASC). Eldre standarder utarbeidet av IASC, benevnes International Accounting Standards (IAS). Regnskapsstandarder opprinnelig utarbeidet av IASC, senere inntatt som del av IFRS har fremdeles IAS benevning. De internasjonale standardene finnes på norsk språk i IFRS-forskriften, men er lettest tilgjengelig i boken *IFRS på norsk*.

Etter norsk GAAP, NRS (F) Immaterielle eiendeler²⁶ punkt 2.1.3 er forskning og utvikling definert slik:

”Forskning er grunnleggende, planmessige undersøkelser som utføres med håp om å finne fram til tekniske eller vitenskapelige nyvinninger med mulig økonomisk anvendelse.”

”Utvikling er bearbeidelse og videreføring av teknisk, vitenskapelig eller annen kunnskap med mulig økonomisk anvendelse med sikte på å frembringe nye eller vesentlig forbedrede produkter, prosesser, metoder, systemer eller tjenester, frem til oppstart av kommersiell produksjon eller bruk.”

Sammenligner vi definisjonen av forskning og utvikling i NRS (F) IE med den forståelse som følger av forarbeidene til SkatteFUNN, ser vi at definisjonene i stor grad er sammenfallende. Begge definisjoner angir at forskning og utvikling er systematiske handlinger som tar sikte på å oppnå økt kunnskapsnivå som igjen skal nyttiggjøres ved nye eller forbedrede anvendelser. At forståelsen av begrepet er likt i begge definisjonene viser at kjernen i begrepet ligger opp mot den definisjon vi finner i NRS (F) IE.

Reelle hensyn tilsier at begrepet forskning og utvikling i sktl. § 6-25 skal tolkes likt som etter regnskapsretten. Et likt innhold vil medføre færre midlertidige forskjeller mellom behandlingen av kostnadene i finansregnskapet og skatteregnskapet, og derfor være en likningsteknisk effektiv løsning. På grunn av at alle utgiftene er spesifisert i regnskapet vil sammenfallende definisjoner også bidra til at det er enklere å vurdere hvilke utgifter som skal aktiveres skatterettslig etter sktl. § 6-25.

2.2.2 ”Egen” forskning og utvikling

Loven angir at bare ”egen” forskning og utvikling omfattes av regelen. Spørsmålet er hva som ligger i kravet om at forskningen og utviklingen må være ”egen”.

Normal språklig forståelse av lovens ordlyd tilsier at den skattyter som har kontroll over resultatet av forsknings- og utviklingshandlingen pålegges aktiveringsplikt. Når loven

²⁶ NRS (F) Immaterielle eiendeler. Foreløpig regnskapsstandard om behandling av immaterielle eiendeler. Heretter kalt NRS (F) IE.

tolkes slik er ikke skattyteren aktiveringspliktig for kostnader han bærer til forskning og utvikling som kontrolleres av andre. Kostnader til kjøp av forsknings- og utviklingstjenester, det vil si forskning og utvikling som utføres av andre, omfattes derimot av sktl. § 6-25, men bare hvis skattyteren har kontroll over driftsmidlet ved endt utvikling. Vi kan illustrere dette med et eksempel:

En skattyter inngår avtale med et IT-selskap om utvikling av ny spesialtilpasset programvare. Forutsetter vi at avtalen angir at skattyteren kjøper en ferdigutviklet kopi av programvaren, og at IT-selskapet har risikoen for utviklingen og sitter igjen med opphavsrettighetene til programvaren ved endt utvikling, skal skattyteren aktivere kostnadene ved kjøpet, etter de alminnelige aktiveringsregler. Skattyteren har kjøpt et ferdig utviklet driftsmiddel. Det er IT-selskapet som er aktiveringspliktig etter sktl. § 6-25. De har utviklet en programvare som representerer et immaterielt driftsmiddel, og de har rettighetene til den utviklede programvaren og kan utnytte denne kommersielt, for eksempel ved å selge kopier av programvaren til andre.

Endrer vi på forutsetningene og sier at skattyteren sitter igjen med opphavsrettighetene til programvaren etter utviklingen, vil resultatet bli annerledes. I denne situasjonen kjøper skattyteren en forsknings- og utviklingstjeneste. Skattyteren bærer selv risikoen for utviklingen, og resultatet av forsknings- og utviklingstjenesten tilhører skattyteren. Rettighetene til programvaren representerer skattyters nye driftsmiddel. Utgiftene som påløp under utviklingen må derfor aktiveres av skattyteren, jf. sktl. § 6-25.

Begrunnelsen for at aktiveringsplikten pålegges skattyteren som bærer risikoen og sitter med råderetten etter endt utvikling, er at han har eksklusiv rett til å nyttiggjøre seg de økonomiske fordeler driftsmidlet representerer.

2.3 Tilknytningskravet

Lovteksten angir at det er kostnader ”til” forskning og utvikling som skal aktiveres. Her er spørsmålet hvilken tilknytning som kreves mellom kostnaden og aktiviteten ”forskning og utvikling”.

Loven oppstiller et krav om at det er en sammenheng mellom forsknings- og utviklingshandlingen og de aktiveringspliktige utgifter. At kostnaden må være ”til”

forskning og utvikling betyr rent språklig at formålet med kostnaden eller årsaken for å pådra kostnaden er å utføre en forsknings- og utviklingshandling.²⁷ Tilknytningskravet skiller altså mellom de utgifter skattyter har pådratt for å forske og utvikle, og de kostnader skattyteren har pådratt av andre grunner.

Kostnader som normalt skal aktiveres etter den alminnelige regel kan derfor tenkes at ikke skal aktiveres som følge av presiseringen i § 6-25. Normalt vil for eksempel registrering av et patent være en kostnad som skal aktiveres som kostpris på det driftsmiddel patentet gjelder. Dersom patentet registreres som ledd i et konkret prosjekt må aktiveringsplikt vurderes etter den spesielle regel for forskning og utvikling, sktl. § 6-25. Foreligger mindre enn 50 % sannsynlighet for at prosjektet vil lede til et driftsmiddel skal kostnaden til patentregistreringen ikke aktiveres.

Kostnader er noen ganger pådratt med flere formål. Skattyter går for eksempel til innkjøp av en ny dataserver som skal benyttes til to forsknings- og utviklingsprosjekter eller til både forskning og utvikling og andre deler av skattyters virksomhet. Spørsmålet er hvordan slike kostnader skal fordeles mellom de ulike formål.

Tilknytningsvilkåret i skatteloven § 6-1 første ledd har tilsvarende problemstilling og spørsmålet om fordeling av kostnader etter § 6-25 må antas å ha samme løsning som § 6-1.

Problemstillingen kommer på spissen når det foreligger en kostnad som er pådratt til to formål som regulerer aktiveringsplikten ulikt. Er kostnaden mulig å dele opp i mindre enheter, kan kostnaden fordeles på hvert formål. Vanskeligere er det i de tilfeller hvor kostnaden er udelelig og har påløpt i sammenheng med flere prosjekter. En kostnad som pådras til forskning og utvikling, samt et annet formål må på en eller annen måte fordeles mellom formålene. Her må det også tas stilling til om det skal legges til grunn en enten/eller løsning eller om kostnaden skal fordeles forholdsmessig.

For kostnader som knytter seg til flere forsknings- og utviklingsprosjekter, vil problemstillingen som beskrives i pkt. 2.1.3 oppstå.

²⁷ Melsom side 83.

2.4 Konkret prosjekt

Vilkåret om at forskning og utvikling må være ”knyttet til et konkret prosjekt” kom inn i bestemmelsen etter høringsrunden²⁸. Opprinnelig ønsket departementet å innføre en regel som påla aktiveringsplikt ”så langt det ved utgiftene er ervervet varige verdier”.²⁹

Av flere høringsinstanser ble uttrykket ”varige verdier” antatt å være for vagt. Det ble fryktet at dette kunne bli et nytt konfliktområde, før uttrykkets innhold ble klargjort.³⁰ Departementet valgte derfor å endre lovforslaget til ”egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler”. Spørsmålet er hva som kreves for at det skal foreligge et ”konkret prosjekt”.

Ordlyden angir at prosjektet må kunne konkretiseres. Et utgangspunkt må være at prosjektet kan skilles fra andre prosjekter og at prosjektet på en eller annen måte er definert. Loven stiller ikke formelle krav til hvordan prosjektet konkretiseres, men selv om det foreligger en ide er det ikke dermed sagt at det også er oppstått et prosjekt.

Det ligger derfor et kvalifikasjonskrav i begrepet ”konkret prosjekt” som innebærer at prosjektet må ha en viss struktur for å omfattes av regelen. Vurderingen er nødvendigvis en konkret helhetsvurdering som må avgjøres i hver enkelt sak.

Å fastslå om det er igangsatt et prosjekt, vil som regel ikke by på store vanskeligheter. Prosjekter har vanligvis egne prosjektbudsjetter og regnskaper. Det utarbeides som regel også en forretningsplan eller lignende for prosjektet som fordeler ansvarsområder og gjør rede for målet med prosjektet. Videre vil de fleste prosjekter evalueres gjennom prosjektets levetid for å ta standpunkt til progresjon og måloppnåelse. Alle disse handlingene viser at det er et konkret prosjekt skattyteren jobber med.

Kravet om at prosjektet må være konkret gjør regelen snevrere, men hvis et prosjekt ikke er ”konkret” innebærer det nødvendigvis ikke at kostnadene tilknyttet prosjektet er

²⁸ Se Ot.prp.nr.1 (1999-2000) side 72.

²⁹ Høringsnotat 25.5.1999 om skatte- og avgiftsmessige tilpasninger til regnskapsloven, avsnitt 3.3.2.

³⁰ Se Ot.prp.nr.1 (1999-2000) side 94.

fradragsberettiget. Det neste spørsmål blir derfor hvordan kostnader til forskning og utvikling som ikke gjelder konkrete prosjekter skal behandles.

Kostnader knyttet til prosjekter som ikke omfattes av sktl. § 6-25 må vurderes etter hovedregelen i sktl. § 6-1 første ledd. Spørsmålet vil da bli om skattyteren har fradragsrett som følge av at kostnaden er endelig oppofret, eller om kostnaden har betydning for skattyters inntektsskapende virksomhet ut over skatteåret.³¹

Når jeg heretter benytter prosjekt eller konkret prosjekt i oppgaven forstås dette som et prosjekt som oppfyller lovens krav om å være et ”konkret prosjekt”.

2.5 Driftsmidler

Ordlyden dekker kun kostnader knyttet til konkrete prosjekter som resulterer i ”driftsmidler”. En forutsetning for at kostnaden skal aktiveres vil derfor være at prosjektet har et eller flere driftsmidler som resultat. Det må tas stilling til hva som menes med et driftsmiddel.

Begrepet er ikke definert i loven. Ordlyden er lik den som benyttes i sktl. § 6-10 første ledd. Der stilles det imidlertid krav til at driftsmidlet skal være både varig og betydelig i tillegg. Ordlyden i sktl. § 6-25 sammenlignet med sktl. § 6-10 trekker i retning av at også mindre varige og ubetydelige driftsmidler omfattes av sktl. § 6-25. Begrepene kan heller ikke her antas å ha nøyaktig samme innhold i ulike bestemmelser.³² Utgangspunktet må likevel være at det gir best sammenheng å tillegge begrepet et tilsvarende innhold som etter øvrige bestemmelser i loven.

Lignings-ABC 2006 har følgende definisjon av driftsmiddel:

“Et driftsmiddel er et formuesobjekt (fysisk eller immaterielt) som er anskaffet til, eller faktisk brukt i skattyters inntektsgivende aktivitet (i eller utenfor næringsvirksomhet), i motsetning til formuesobjekt anskaffet for salg.”³³

³¹ Se Ot.prp.nr. 26 (2005-2006) side 53.

³² Se Zimmer side 47.

³³ Se LigningsABC 2006 side 295.

Av forarbeidene er det klart at slik begrepet ”driftsmidler” benyttes i sktl. § 6-25 omfattes også immaterielle driftsmidler³⁴, selv om begrepet ofte anvendes snevrere³⁵. Begrepet ”immaterielt driftsmiddel” benyttes i skatteloven³⁶ men er ikke nærmere definert.

De immaterielle driftsmidler er en undergruppe av immaterielle verdier og må skilles fra forretningsverdi (goodwill). De typiske immaterielle driftsmidler er åndsverk, patenter, mønstre og andre oppskrifter som for eksempel kildekode til programvare eller nettsider. Det stilles ikke noe krav om rettsbeskyttelse for å være et immaterielt driftsmiddel. Immaterielle driftsmidler skilles fra forretningsverdi (goodwill) ved at de immaterielle driftsmidler er mulig å identifisere.³⁷ Begrepet ”immaterielt driftsmiddel” omfatter i prinsippet alle formuesobjekter av ikke-fysisk art.³⁸ Det er også klart at begrepet ikke er begrenset til å kun gjelde i virksomhet, selv om det kanskje er i virksomhet man oftest møter på det.³⁹

Hovedkjennetegnet ved et driftsmiddel er at skattyteren anvender, eller har til formål å anvende det, for å få økonomiske fordeler. Slik fordel kan skattyter for eksempel få ved økonomisk besparelse fordi driftsmidlet effektiviserer en eksisterende prosess, når driftsmidlet selges i et marked, eller ved at driftsmidlet danner grunnlag for produksjon av en ny vare eller tjeneste.⁴⁰

Videre kjennetegnes driftsmidler av at de gir skattyteren økonomisk fordel ut over inneværende skatteår. Aktiveringsplikten gjelder derfor bare driftsmidler som varer lengre enn skatteåret. Dette følger av at kostpris på driftsmidler som ikke nyttiggjøres ut over inntektsåret, kan kostnadsføres som følge av utrangering eller annen realisasjon.⁴¹

³⁴ Se Ot.prp.nr.1 (1999-2000) side 72, og les mer om driftsmidler hos Zimmer side 136 og 322.

³⁵ Se Zimmer (red.) side 97.

³⁶ Se sktl. § 6-10 tredje ledd.

³⁷ Jf. Melsom side 237.

³⁸ Se Ot.prp.nr.35 (1990-1991) side 116 og Lignings-ABC 2006 side 326.

³⁹ Se Zimmer (red.) side 97.

⁴⁰ Se Zimmer (red.) side 113.

⁴¹ Se Gjems-Onstad side 413.

Spørsmålet er om sktl. § 6-25 bare krever varighet i mer enn ett år, eller om kravet er minst 3 års varighet, jf. sktl. § 14-40 første ledd bokstav a.

For fysiske driftsmidler er kravet 3 års varighet, jf. sktl. § 6-10 og § 14-40 flg. For immaterielle driftsmidler er svaret imidlertid ikke like klart. Forarbeidene og rettspraksis tar ikke stilling til hvordan spørsmålet stiller seg for immaterielle driftsmidler. Finansdepartementet har imidlertid uttalt at det etter sktl. § 6-25 må kreves minst 3 års varighet.⁴² Uttalelsen trekker i retning av at 3-årskravet også gjelder for de immaterielle driftsmidler. Gjems-Onstad angir at det er ingen prinsipielle grunner til å vurdere immaterielle driftsmidler annerledes enn øvrige driftsmidler, men at⁴³ Melsom kommer til at det er tilstrekkelig at immaterielle driftsmidler har en varighet ut over ervervsåret og begrunner dette med hensynet bak periodiseringsreglene.⁴⁴ Spørsmålet er uavklart. Etter min mening taler hensynet til lik behandling mellom immaterielle driftsmidler og fysiske driftsmidler at også immaterielle driftsmidler omfattes av 3-årskravet.

Finansdepartementet hevder også at aktiveringsplikt etter § 6-25 bare gjelder for betydelige driftsmidler.⁴⁵ Betydelighetskravet i § 14-40 første ledd bokstav a er kroner 15 000. Et slik krav vil si at kostnadene knyttet til driftsmidlet samlet sett må overstige 15 000 kroner for at skattyteren skal være aktiveringspliktig.⁴⁶ At det oppstilles et slikt krav for fysiske driftsmidler følger også klart av sktl. § 6-10 første ledd, jf. § 14-40 flg. Spørsmålet blir om dette kravet også gjelder for de immaterielle driftsmidler som avskrives etter § 6-10 tredje ledd.

I følge Gjems-Onstad er betydelighetskravet mer et praktisk, enn prinsipielt forankret kriterium.⁴⁷ Det er hensynet til forenkling som begrunner grensen for de fysiske driftsmidler og et tilsvarende hensyn gjelder derfor immaterielle driftsmidler også. I tillegg

⁴² Utv-2005-833 side 834.

⁴³ Gjems-Onstad (1984) side 416.

⁴⁴ Melsom side 31 flg.

⁴⁵ Utv-2005-833 side 834.

⁴⁶ Melsom side 64 flg.

⁴⁷ Gjems-Onstad (1984) side 433.

har hensynet til lik behandling mellom fysiske og immaterielle driftsmidler stor betydning.⁴⁸ Disse hensynene tilsier at grensen også gjelder for immaterielle driftsmidler.

Driftsmidler må avgrenses mot varer. Sktl. § 6-25 pålegger ikke aktiveringsplikt for varer.⁴⁹ På den annen side vil utvikling av tekniske spesifikasjoner for varer og prototyper av varer, samt forbedringer av disse, innebære at man utvikler et driftsmiddel. Prototypen er ikke tiltenkt salg, men er en slags mal for de varer skattyteren ønsker å selge. Vurderingen om det skjer utvikling av en vare, eller om det også utvikles et immaterielt driftsmiddel som danner grunnlag for vareproduksjon, må vurderes konkret for hvert enkelt tilfelle.⁵⁰

For at sktl. § 6-25 skal komme til anvendelse kreves det at prosjektet resulterer i ett eller flere driftsmidler. Om det også kreves at skattyteren rent subjektivt må ha slik bruk som formål for det som utvikles, kan diskuteres. Prosjekter som ikke er ment å utvikle et konkret driftsmiddel faller derfor utenfor bestemmelsens ordlyd. Dette medfører også at prosjekter som enda ikke har noe mål om å utvikle driftsmidler vil falle utenfor. Videre vil det som gjerne kalles grunnforskning⁵¹ kunne tenkes unntatt fra regelen. Spørsmålet er imidlertid om resultatet av slik forskning kan karakteriseres som et driftsmiddel eller ikke.

⁴⁸ Melsom side 65.

⁴⁹ Se Ot.prp.nr.1 (1999-2000) side 71.

⁵⁰ Utv-2005-833 side 834 flg.

⁵¹ ”Grunnforskning er eksperimentell eller teoretisk virksomhet som primært utføres for å skaffe til veie ny kunnskap om det underliggende grunnlaget for fenomener og observerbare fakta, uten sikte på spesiell anvendelse eller bruk.” Jf. NOU 2000:7 side 76.

3 Sannsynlighetsvurderingen – ”kan bli” et driftsmiddel

Del tre av oppgaven omhandler sannsynlighetsvurderingen som knyttes til ordene ”kan bli” i bestemmelsen. Spørsmålet er når skattyteren har aktiveringsplikt for kostnader til forskning og utvikling. Sannsynlighetsvilkåret er kumulativt på lik linje med bestemmelsens øvrige vilkår, men er ofte det vilkåret som gir mest utfordringer i praksis.

3.1 Lovens utgangspunkt for sannsynlighetsvurderingen – ”kan bli” et driftsmiddel

Lovens ordlyd pålegger aktiveringsplikt for kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som ”kan bli eller er blitt” et eller flere driftsmidler. En forutsetning for at problemstillingen kommer på spissen er derfor at prosjektet er antatt å utvikle et driftsmiddel, se pkt. 2.5.

Har kostnadene allerede ”blitt” et driftsmiddel må kostnadene aktiveres. Selv om det kan tenkes at et driftsmiddel plutselig blir til, tar ikke oppgaven for seg problemstillingen. Avhandlingen fokuserer i stedet på ”kan bli” som er den mest praktiske situasjonen.

Ordet ”kan” har etter en normal språklig forståelse flere betydninger. Uttrykket brukes ofte i sammenheng med at noe eller noen innehar en kompetanse, men er her brukt som uttrykk for at noe er mulig eller sannsynlig. Dermed er vurderingstemaet sannsynligheten for at skattyteren har evne eller forutsetninger til å fullføre prosjektet, slik at driftsmidlet kan realiseres.

Dette reiser en rekke problemstillinger. For det første må man ta stilling til *hvilken grad av sannsynlighet som kreves* for å anta at skattyteren har tilstrekkelige forutsetninger til å utvikle driftsmidlet (pkt. 3.2). Deretter må man avgjøre *hvilke kriterier som sier noe om skattyteren har tilstrekkelige forutsetninger* (pkt. 3.3). Herunder er det behov for å klargjøre hvilket faktum som typisk kan benyttes (pkt. 3.3.2), hvordan kriteriene skal benyttes i vurderingen (pkt. 3.3.3) og hvordan man skal vektlegge kriteriene (pkt. 3.3.4). Til slutt må man også ta stilling til *hvilket tidspunkt vurderingen skal gjennomføres*

(pkt. 3.4).

3.2 Sannsynlighetsgraden

Jeg tar først for meg spørsmålet om hvilken sannsynlighetsgrad som kreves for at aktiveringsplikt etter sktl. § 6-25 inntreffer.

Lovens ordlyd gir ikke en klar løsning. Ordet ”kan” gir klart uttrykk for at det ikke kreves full sikkerhet for at utviklingen leder til et driftsmiddel. ”Kan” benyttet som en grad av sannsynlighet, innebærer at man omtaler noe som ikke er helt sikkert, det foreligger fremdeles rom for tvil. Det alminnelige er å si at sannsynlighetsvurderinger krever overvekt for det ene resultat. Det er nok at det er mer sannsynlig at skattyteren vil lykkes med prosjektet enn det motsatte. Ordlyden krever hverken full sikkerhet eller kvalifisert overvekt. Etter ordlyden foreligger aktiveringsplikt fra og med det tidspunkt det er mer enn 50 % sannsynlig, at det konkrete prosjekt resulterer i et driftsmiddel.

I forarbeidene er det også lagt til grunn at vilkåret ”kan bli”, er en sannsynlighetsvurdering. Finansdepartementet legger til grunn at kostnadene som påløper ”etter at det er sannsynlig at driftsmidler vil bli utviklet” omfattes av bestemmelsen.⁵² Forarbeidene gir ingen ytterligere veiledning ved tolkningen av lovens ordlyd. Ettersom lovgiver hverken har påpekt at det skal kreves kvalifisert overvekt, eller det motsatte, vil utgangspunktet for sannsynlighetsgraden være den alminnelige forståelse av begrepet ”sannsynlighet” harmonisert med lovens ordlyd ”kan bli”.

3.2.1 Rt-1993-1012 *Forland*

Departementet uttaler i forarbeidene⁵³ at sktl. (1911) § 50 sjette ledd, senere sktl. § 14-4 sjette ledd, nå sktl. § 6-25 i all hovedsak er en kodifisering av den rettsoppfatning som fremkom i Rt-1993-1012 *Forland*. Dommen er den eneste avgjørelsen fra Høyesterett vedrørende aktiveringsplikt for kostnader til forskning og utvikling. Ettersom forarbeidene angir at sktl. § 6-25 er en kodifisering av resultatet i dommen, er avgjørelsen en sentral rettskilde ved tolkningen av sktl. § 6-25.⁵⁴ Selv om lovteksten ble flyttet fra sktl. § 14-4

⁵² Ot.prp.nr.1 (1999-2000) side 72.

⁵³ Ot.prp.nr.1 (1999-2000).

⁵⁴ Jf. Ot.prp.nr.1 (1999-2000) side 72.

sjette ledd til sktl. § 6-25 i 2005, er lovteksten fremdeles lik som da den ble vedtatt i 2000.⁵⁵

Faktum i Forland-dommen var at Ellen Forlands personlig eide rederi (heretter rederiet eller Forland) for ligningen skatteåret 1984 krevde, fradrag for utgifter knyttet til planlegging av et spesialutviklet skip. Planleggingen var knyttet til en forespørsel fra Seismograph Service Ltd (SSL) som ønsket å befordre et skip. Først våren 1985 ble avtale om bygging avtalt mellom Forland og SSL.⁵⁶

Jeg tolker avgjørelsen slik at spørsmålet for Høyesterett var om rederiets utgifter til planleggingen av skipet var alminnelige utviklingsutgifter og endelig oppofret, eller om utgiftene ikke var oppofret fordi det var utgifter knyttet til et helt konkret prosjekt som etter hovedregelen i sktl. (1911) § 44 første ledd, nå sktl. § 6-1, skal aktiveres. Dette er også vurderingstemaet etter dagens regel i sktl. § 6-25. Spørsmålet er hvilken sannsynlighetsgrad Høyesterett legger til grunn for avgjørelsen.

Førstvoterende legger til grunn at Forland var i konkurranse med minst ett annet rederi om kontrakten. Lagmannsretten har en mer åpen vurdering av spørsmålet. De legger til grunn at det er flere rederier i konkurranse, men mener at det mest sannsynlig bare var ett selskap i tillegg til Forland som deltok.⁵⁷ Selv om Høyesterett angir at det deltok ”minst ett annet rederi”⁵⁸ i konkurransen, virker det som at også Høyesterett har resonnert som Lagmannsretten, og legger til grunn at konkurransen reelt sett foregikk mellom to rederier.

Det fremgår av Lagmannsrettens dom, at partene er enige i ”at SSL dermed virkelig hadde bestemt seg for å befrakte ett nytt skip”⁵⁹. Dette legges også til grunn av Høyesterett. Med utgangspunkt i at det kun var to rederier som deltok i en konkurranse, hvor en av de helt sikkert blir valgt, innebærer dette at det forelå alminnelig sannsynlighet (50 %) for at

⁵⁵ Jf. Ot.prp.nr. 26 (2005-2006) side 94.

⁵⁶ Faktum er beskrevet i Bergen byrett sin avgjørelse, inntatt i Utv-1989-820.

⁵⁷ Utv-1991-1458 på side 1462.

⁵⁸ Rt-1993-1012 på side 1012.

⁵⁹ Utv-1991-1458 på side 1462.

Forland ble valgt. Slik er også dommen tolket av Melsom.⁶⁰ Dette er imidlertid ikke alle holdepunktene førstvoterende begrunner sitt standpunkt med.

Av saken fremgår det videre at det spesialtilpassede skipet skulle benyttes til seismiske målinger i havbunnen. Sentralt sto kravene til svært lite støy og vibrasjoner fra skipets skrog. Rederiet utviklet i løpet av 1984 en skipsmodell som ble prøvet i Marinteks modelltanker, for å kartlegge skipets egenskaper. Resultatene fra prøvene viste at rederiet hadde løst de tekniske utfordringene.⁶¹ Dette gir førstvoterende konkrete holdepunkter til å slå fast at rederiet har tilstrekkelig teknisk kompetanse.

Usikkerheten ved Forland sitt konkrete prosjekt var knyttet til den kommersielle siden. Høyesterett kom til at det var sikkert at SSL ville inngå avtale om bygging av nytt skip. Videre la Høyesterett til grunn at det kun var to rederier med i konkurransen, at Forland hadde et godt avtaleforhold til SSL fra tidligere og en meget god teknisk løsning som oppfylte SSL sine spesifikasjoner. Høyesterett hadde flere konkrete holdepunkter for at avtale ville komme i stand mellom Forland og SSL. Førstvoterende må derfor ha ansett sannsynligheten for at avtale kom i stand som kvalifisert sannsynlig.

Høyesterett konkluderer med at det forelå aktiveringsplikt. Førstvoterende angir at ”ved årsskiftet 1984/85 var det ikke noe som viste at prosjektet ikke ville bli realisert”.⁶² Dette tolker jeg slik at Høyesterett ikke fant holdepunkter i faktum som tydet på at det var usannsynlig at rederiet kom til å inngå kontrakt med SSL. Konsekvensen av dette blir nødvendigvis at Høyesterett fant det kvalifisert sannsynlig (70 % eller mer) at kontrakten kunne bli en realitet.

Konklusjonen Høyesterett inntar er klar. Aktiveringsplikt forelå fordi det var kvalifisert sannsynlig at Forlands prosjekt ble en suksess. Legger man dommen til grunn, foreligger det aktiveringsplikt først når det er kvalifisert sannsynlig at prosjektet leder til et

⁶⁰ Melsom side 102.

⁶¹ Jf. Ellen Forlands brev til Overligningsnemnden datert 31. mai 1989, inntatt i lagmannsrettens avgjørelse, Utv-1991-1458 side 1460.

⁶² Rt-1993-1012 side 1015.

driftsmiddel. På den andre side tar Høyesterett ikke uttrykkelig standpunkt til nøyaktig hva regelen krever for at det skal foreligge aktiveringsplikt, og i alle fall ikke til hvilken sannsynlighetsgrad som kreves. Høyesterett slår fast at i dette konkrete tilfellet, foreligger det tilstrekkelig med konkrete holdepunkter, til å pålegge aktiveringsplikt. Dommen tar ikke endelig standpunkt til om aktiveringsplikt *ikke* gjelder i de tilfeller, hvor det er mindre sannsynlig enn den sannsynlighetsgrad som forelå i Forlands tilfelle.

Høyesteretts uttalelse trekker derfor i retning av at det kreves mer enn 50 % sannsynlighet for at det foreligger aktiveringsplikt etter sktl. § 6-25, kanskje så mye som kvalifisert sannsynlighet (70 - 95 %). Avgjørelsen er derfor et meget tungtveiende argument for at aktiveringsplikt etter sktl. § 6-25 ikke inntre før det foreligger kvalifisert sannsynlighet (mer enn 70 %). Ettersom forarbeidene angir at lovgiver har ment å kodifisere Forland-dommen, taler det for at aktiveringsplikten som følger av loven, senest vil inntre fra det tidspunkt hvor prosjektet er like sannsynlig som etter Forland-dommen. Rettstilstanden er derfor sikker for de situasjoner hvor det bevises kvalifisert sannsynlighetsovervekt som i Forland-dommen.

Resultatet er at Forland-dommen trekker i retning av en kvalifisert sannsynlighetsgrad for aktiveringsplikt etter sktl. § 6-25. I det minste må det kreves sannsynlighetsovervekt. Avgjørelsen må tillegges vesentlig vekt når sannsynlighetsgraden i sktl. § 6-25 skal fastlegges, særlig fordi forarbeidene angir at loven kodifiserer dommens rettsoppfatning.⁶³

3.2.2 Finansdepartementets uttalelse i brev av 30. mai 2005

Finansdepartementet svarte i brev av 30. mai 2005 Skattedirektoratet på deres spørsmål om rekkevidden av sktl. § 6-25. Brevet er publisert på Regjeringens nettsider⁶⁴ og i Utvalget (Utv-2005-833). Uttalelsen i brevet gir uttrykk for Finansdepartementets tolkning av sktl. § 6-25.

I følge Finansdepartementets uttalelse ”krever [§ 6-25] at det må være sannsynlig at driftsmidlet blir en realitet”. Dette gjentas også i brevets avsnitt 21. Der angis at

⁶³ Jf. Zimmer side 50, Zimmer (red.) side 99.

⁶⁴ <http://www.regjeringen.no/nb.html?id=102944>

aktiveringsplikten oppstår når ”FoU-innsatsen er kommet så langt og er så vellykket at eksklusiv, inntektsgivende utnyttelse er sannsynlig”. Ut over dette finnes det ingen avklaring av hvilken sannsynlighetsgrad som kreves. Uttalelsen gir støtte til den forståelse som følger av lovens ordlyd og taler for at man skal legge til grunn en alminnelig sannsynlighetsovervekt.

Hvilken vekt en slikt uttalelse fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet skal tillegges vil variere med hvordan den øvrige rettskildesituasjonen er.

Brevet er en administrativ uttalelse hvor Finansdepartementet gjør rede for hvordan de tolker bestemmelsens innhold. Høyesterett har tidligere ikke tillagt slike uttalelser mye vekt. Det klareste eksempel på dette er Rt-1990-1293 *Ytterbø*.⁶⁵ Saken omhandlet spørsmål om inntektsbeskatning ved tilbakeføring tidligere avsetninger ved opphør av virksomhet. Førstvoterende finner at lovens ordlyd og forarbeidene ikke har et klart svar på problemstillingen. Derfor anvender førstvoterende øvrige rettskilder, deriblant administrative uttalelser. Dette viser at brevet er en relevant rettskilde ved tolkningen. Førstvoterende fant imidlertid at han ikke kunne tillegge Finansdepartementets brev av 17. februar 1986 vekt. Både Lignings-ABC og Skattedirektoratets melding var i samsvar med Ot.prp.nr.19 (1982-83) og gav et annet resultat enn det Finansdepartementet hevdet. Til grunn for avgjørelsen lå også det tungtveiende hensynet til skattyternes forutberegnelighet. Også i Rt-1990-958 *Quatro* valgte Høyesterett å se bort i fra administrative uttalelser fra Finansdepartementet.

Høyesterett la imidlertid vekt på en tolkningsuttalelse fra Finansdepartementet i Rt-2001-282 *Nielsen*. Spørsmålet for Høyesterett var om salg av aksjer mot symbolsk vederlag var ”realisasjon” med rett til tapsfradrag. Heller ikke i denne saken gav forarbeidene veiledning ved vurderingen og spørsmålet var forelagt Finansdepartementet. Departementets uttalelse var i denne saken lagt til grunn i forarbeidene til den nye skatteloven og var tatt inn i Lignings-ABC. Førstvoterende kom til at Finansdepartementets uttalelse hadde ”sterk støtte i vanlig språkbruk”, lå innenfor legalitetsprinsippets skranker og hensynet til forutberegnelighet. Høyesterett valgte derfor å

⁶⁵ Zimmer side 55.

avgjøre saken med støtte i uttalelsen.⁶⁶ Jeg lar Rt-2001-282 vise at uttalelsen fra Finansdepartementet, hvis den ivaretar grunnleggende hensyn som for eksempel hensynet til legalitetsprinsippet og forutberegnelighet, kan tillegges vekt ved avgjørelsen av hvilke kriterier som skal benyttes ved sannsynlighetsvurderingen.

Både i Gjems-Onstad⁶⁷ og Zimmer (red.)⁶⁸ uttrykkes en generell motforestilling til å legge avgjørende vekt på enkeltstående administrative uttalelser. Zimmer legger til grunn at uttalelser som springer ut fra at det aktuelle spørsmål, ved for eksempel at Skattedirektoratet sender spørsmål til Finansdepartementet, ikke kan tillegges like mye vekt som andre uttalelser. Synspunktet har mye for seg og kan begrunnes ut i fra rettsikkerhetshensyn. Skulle forvaltningen hatt adgang til å instruere domstolene i deres avgjørelser medfører det at saken ikke reelt overprøves.⁶⁹ Dette er sterke hensyn som taler mot å tillegge uttalelsen særlig vekt.

At Finansdepartementets administrative uttalelse er referert til i både Ot.prp.nr.1 (2005-2006) og Ot.prp.nr.26 (2005-2006), trekker i retning av at uttalelsen tillegges ytterligere vekt, særlig ettersom komiteen i Innst.O.nr.1 (2005-2006) tar departementets vurdering til orientering. Dette følger også av Nielsen-dommen.

Spørsmålet er om uttalelsen også kan sees på i en annen rettskildemessig sammenheng. Brevets siste avsnitt inneholder en instruks til Skattedirektoratet. Direktoratet bes om å gjøre Finansdepartementets forståelse kjent i likningsetatene slik at regelen følges i likningspraksis.

Ligningsmyndighetene utøvde en svært streng praksis av sktl. § 14-4 sjette ledd i tiden fra regelen ble introdusert i 2000. Den strenge praksis skapte sterk motvilje hos skattyterne til å akseptere ligningsmyndighetens krav om å aktivere store deler av skattyternes forsknings- og utviklingskostnader. Finansdepartementet ble derfor forelagt

⁶⁶ Rt-2001-282 på side 287 flg.

⁶⁷ Gjems-Onstad (2003) side 76.

⁶⁸ Zimmer (red.) side 51.

⁶⁹ Se Gjems-Onstad (2003) side 77.

lovtolkningsspørsmålet. Den tolkning Finansdepartementet legger til grunn for regelen snevrer inn aktiveringsplikten i forhold til den tidligere ligningspraksis.

På grunn av at brevet er å anse som en instruks til Skattedirektoratet, om å informere likningskontorene om Finansdepartementets forståelse, kan brevet ses som uttrykk for en ny likningspraksis. Rettskildesituasjonen for tiden etter at brevet er mottatt av Skattedirektoratet er derfor betraktelig endret. Den praksis ligningsmyndighetene tidligere la til grunn, har derfor ikke vekt ved tolkningen av regelen.

Det faktum at Lignings-ABC ble endret og viser til uttalelsen fra og med skatteåret 2005 understreker dette.⁷⁰ At uttalelsen er fulgt i Lignings-ABC gir ikke uttrykk for at det foreligger likningspraksis. For å konstatere ligningspraksis må det vises til lang, fast og varig ligningspraksis gjennom konkrete avgjørelser. Uttalelsen gir bare et uttrykk for hvordan likningspraksis mest sannsynlig vil være fremover.⁷¹ Uten konkrete holdepunkter for at innholdet i uttalelsen følges i likningspraksis, vil ikke Høyesterett tillegge uttalelsen vekt ut over den betydning uttalelsen allerede har som administrativ uttalelse.

Likningsmyndighetene derimot, må antas å legge til grunn den forståelse av loven som følger av Utv-2005-833. Hevder skattyteren at det kreves kvalifisert overvekt for å pålegge aktiveringsplikt, kan ligningsmyndighetene bare hevde annet hvis de viser til at det følger av Finansdepartementets uttalelse. Skal en sak bringes inn for domstolene av ligningsmyndighetene, må saken derfor mest sannsynlig være et tvilstilfelle om kvalifisert sannsynlighetsovervekt foreligger eller ikke. Hvordan ligningsmyndighetene vil utøve praksis gjenstår å se. Praksis må ha blitt tilstrekkelig lang, fast og varig for at Høyesterett skulle vurdert den administrative uttalelse annerledes.

Slik det følger av Nielsen-dommen har uttalelsen rettkildemessig verdi, men først og fremst som et støtteargument. Brevet er uttrykk for Finansdepartementets forståelse av lovens ordlyd. Tolkningssuttalelsen har som administrativ uttalelse, betydning både for hvordan sktl. § 6-25 er å forstå i tiden før brevet ble skrevet og for tiden etter brevets

⁷⁰ Lignings-ABC 2005 side 501 og Lignings-ABC 2006 side 522.

⁷¹ Zimmer side 51 og 55 til 56.

publisering. Finansdepartementets tolkning av sktl. § 6-25 fremstår som fornuftig, og uttalelsen gir støtte for en normal språklig forståelse av lovens ordlyd. Den administrative uttalelsen er for domstolene et støtteargument for å legge en alminnelig sannsynlighetsovervekt til grunn for vurderingen.

3.2.3 Etterfølgende forarbeider

Spørsmålet er fremdeles hvilken grad av sannsynlighet som skal kreves for at kostnader til forskning og utvikling er aktiveringspliktig.

Finansdepartementet redegjør i Ot.prp.nr.1 (2005-2006) for gjeldende rett vedrørende sktl. § 6-25. Også her er departementets syn at kostnader til forskning og utvikling må aktiveres ”etter at det anses sannsynlig at driftsmidlet vil bli utviklet”.⁷²

Når departementet lengre ut i proposisjonen vurderer regelen, uttaler de at aktiveringsplikt etter sktl. § 6-25 ”først inntreffer for utgifter som påløper etter at FoU-innsatsen er kommet så langt og er så vellykket at eksklusiv, inntektsgivende utnyttelse er sannsynlig.”⁷³ Det er også her lagt til grunn at det er et krav om sannsynlighet.

Departementets vurdering av rettsregelen inneholder også flere henvisninger til departementets uttalelse i brev av 30. mai 2005, og proposisjonen gir støtte til Finansdepartementets tidligere tolkning av sktl. § 6-25.⁷⁴ Dette gir nødvendigvis støtte for å legge Finansdepartementets forståelse til grunn ved tolkningen av regelen.

Departementets vurdering i Ot.prp.nr.1 (2005-2006) er foranlediget av et Dokument 8-forslag med ønske om endring av skatteloven, slik at kostnader til forskning og utvikling kan utgiftsføres når de påløper (direkte fradrag).⁷⁵ Proposisjonen tar stilling til om regelen skal endres slik Dokument 8-forslaget foreslår, eller ikke. Proposisjonen gir etter min mening, en god oversikt over de hensyn lovgiver vektlegger for å beholde aktiveringsplikt og ikke vedta en regel om direkte fradragsrett.

⁷² Ot.prp.nr.1 (2005-2006) side 71.

⁷³ Ot.prp.nr.1 (2005-2006) side 73.

⁷⁴ Ot.prp.nr.1 (2005-2006) side 73.

⁷⁵ Dok.nr.8:90 (2004-2005).

Odelstingsproposisjonen er et etterfølgende forarbeide i forhold til sktl. § 6-25. Etterfølgende forarbeider kan tillegges vesentlig vekt når man tolker lovteksten. Høyesterett tolket i Rt-1981-809 *Krigspensjon* krigspensjoneringslovens (daværende) § 21, og fant at ordlyden ikke gav en klar løsning. Derfor la Høyesterett "helt avgjørende vekt" på forarbeidene til bestemmelsens endrings- og tilleggslover. Også i Rt-1991-74 anså Høyesterett forarbeider til senere endrings- og tilleggslover relevante, men de avviser bruk av etterfølgende forarbeider i Rt-1983-127, fordi hverken lovens ordlyd eller forarbeider støttet den vide tolkning. At etterfølgende forarbeider ikke skal tillegges vekt i alle situasjoner følger både av hensyn til rettsikkerhet og forutberegnelighet.

Rettspraksis viser at hvis etterfølgende forarbeider anvendes til å tolke en lovbestemmelse, skal de ikke tillegges vekt i de tilfeller hvor et endret syn på bestemmelsens innhold gis tilbakevirkende kraft.⁷⁶

På skatterettens område som plasseres innenfor den spesielle forvaltningsrett, gjelder et legalitetsprinsipp. Derfor har man større grunn til å være varsom med bruk av etterfølgende forarbeider. En etterfølgende uttalelse fra Stortinget som gir støtte til en tolkning av loven, som ikke kan forankres i lovteksten, kan ikke tillegges betydning. Eckhoff uttrykker dette slik at, hvis retten "finner det tilstrekkelig klart hvordan en lovbestemmelse fra først av var å forstå, godtar ikke retten at loven endres med tilbakevirkende kraft ved hjelp av etterfølgende lovgiverutsagn".⁷⁷

Har man en lovbestemmelse som er tilstrekkelig klar, vil ikke etterfølgende uttalelser som avviker fra dette bli tillagt vekt av Høyesterett.⁷⁸ Dette gir særlig Rt-1983-127 et eksempel på. En slik tilnærming til etterfølgende uttalelser fra lovgiver ville også gitt lovgiver muligheten til å endre loven med tilbakevirkende kraft. Å tillate en endring av regelens innhold ved etterfølgende uttalelser som ikke følger de formelle krav til å endre en lov, vil

⁷⁶ Eckhoff side 96.

⁷⁷ Eckhoff side 97

⁷⁸ Eckhoff side 97.

medføre en svekkelse av demokratiske prosesser og rettssikkerheten. Derfor taler sterke hensyn mot en slik tolkning.

På generelt grunnlag uttrykker Zimmer (red.) at finansdepartementets forståelse av gjeldende rett, i etterfølgende forarbeider bør benyttes med varsomhet. Dette begrunnes i at man ikke kan anta at Stortinget har lagt departementets uttalelse til grunn for sitt vedtak, men også fordi slike uttalelser er mindre forpliktende.⁷⁹

Uttalelsene i proposisjonen kan derfor ikke tillegges vekt hvis de går i en annen retning enn det som følger av lovens ordlyd, tolket i sammenheng med øvrige rettskildefaktorer. Ettersom proposisjonen trekker i samme retning som det øvrige rettskildebildet, kan proposisjonen tillegges noe vekt ved tolkningen av sktl. § 6-25.

3.2.4 Regnskapsretten

Det forhold at sktl. § 14-4 sjette ledd ble innført på bakgrunn av endringer i regnskapsloven og at forarbeidene⁸⁰ til sktl. § 14-4 sjette ledd redegjør for vurderingskriteriene i regnskapsstandardene, viser at regnskapsstandardene er relevant for vurderingen av hvilken sannsynlighetsgrad som kreves.

Etter nåværende regnskapsstandard, NRS (F) IE punkt 2.3.1, kreves det at nødvendige kriterier er oppfylt for at de økonomiske fordeler vil tilflyte foretaket. Derfor må ”foretaket kunne demonstrere” at kriteriene med tilstrekkelig sannsynlighet er oppfylt. Vurderingsnormen presiseres slik at det må gjøres ”en begrunnet vurdering av sannsynligheten for å oppnå fremtidige økonomiske fordeler”. Ut i fra normal språklig forståelse av standarden virker det som at vurderingen minimum krever alminnelig sannsynlighetsovervekt.

Forarbeidene viser til anbefaling om god regnskapsskikk vedrørende forsknings- og utviklingsarbeid (GRS 14), vedtatt av Norske Statsautoriserte Revisorers Forening. GRS 14 har en annen ordlyd enn dagens NRS (F) IE. Etter GRS 14 punkt 3.3 er det første

⁷⁹ Zimmer (red.) side 50.

⁸⁰ Ot.prp.nr.1 (1999-2000) side 71.

kriteriet at ”det er påvist grunnlag for lønnsom drift”. Kravet i GRS 14 fremstår som en strengere norm for å tillate aktivering enn kravet som følger av NRS (F) IE. At lønnsom drift må være ”påvist” trekker i retning av at det kreves kvalifisert sannsynlighetsovervekt.⁸¹

Bakgrunnen for å innføre en egen skatteregel for kostnader til forskning og utvikling var at lovgiver ikke ønsket at aktiveringsplikten skulle knyttes til de krav som skulle følge av god regnskapsskikk. Regnskapsstandardene var under revisjon og lovgiver ønsket derfor å frigjøre den skattemessige vurderingen fra regnskapet og lovfeste en regel som gjenspeilet gjeldende rett. Dette taler for at regnskapsstandarden som forelå på vedtakelsestidspunktet, GRS 14, er en viktig tolkingsfaktor for å fastlegge lovens krav til sannsynlighet.

At regnskapsstandarden nå er endret har ikke betydning for hva lovgiver mente med regelen da den ble vedtatt i 1999. Lovgiver tok utgangspunkt i GRS 14 og det er derfor denne som i utgangspunktet må legges til grunn for forståelsen av regelen. Dette trekker altså i retning av at kravet i loven er kvalifisert sannsynlighet.

3.2.5 Konklusjon

Spørsmålet er hvilken sannsynlighetsgrad som følger av ordlyden i sktl. § 6-25. I skatteretten foreligger et legalitetsprinsipp og lovens ordlyd må derfor tillegges vesentlig vekt. Ordlyden angir at det er en alminnelig sannsynlighetsovervekt (50 %) som kreves. Forland-dommen trekker i retning av et kvalifisert sannsynlighetskrav. Rettspraksis må tillegges vesentlig vekt, men angir etter min mening ikke klart nok at det minst kreves mer enn alminnelig sannsynlighet. Forland-dommen avgjør bare ett konkret tilfelle. Jeg kan ikke se at denne sannsynlighetsgraden skal gjelde når lovgiver har valgt en ordlyd som ikke tilsvare det resultat Høyesterett har landet på i den ene saken. Imot dette trekker det forhold at lovgiver ikke har spesifisert at sannsynlighetsgraden i Forland-dommen ikke legges til grunn. Finansdepartementets uttalelse og etterfølgende forarbeider støtter også opp under kravet om alminnelig sannsynlighet.

⁸¹ Melsom side 103.

Jeg har derfor kommet til at regelen oppstiller et krav om alminnelig sannsynlighetsovervekt. Dette harmonerer best med lovteksten, forarbeidene og har støtte i øvrige rettskilder. Aktiveringsplikt foreligger derfor bare i de tilfeller hvor det er sannsynlig at prosjektet vil resultere i et driftsmiddel.

3.3 Sannsynlighetskriteriene

Med utgangspunkt i at vi nå vet hvilken grad av sannsynlighet som kreves ved sannsynlighetsvurderingen, må det tas stilling til hvordan vurderingen skal foretas.

Spørsmålet blir derfor hvilke kriterier skattyteren kan bruke for å avgjøre om han har aktiveringsplikt og hvordan sannsynlighetsvurderingen skal gjennomføres.

3.3.1 Valg av sannsynlighetskriterier

Utgangspunktet for hvordan vurderingen skal gjennomføres vil naturligvis være lovens ordlyd. Ordlyden har imidlertid ingen uttrykkelig redegjørelse for hvordan vurderingen skal gjennomføres. Det er heller ikke gitt noen slik gjennomgang, hverken i forarbeidene⁸² eller ved forskrift. Vi må derfor forankre vurderingen i den knappe lovteksten og øvrige rettskilder.

Sannsynlighetvurderingen er en vurdering av om skattyteren mest sannsynlig vil fullføre prosjektet, slik at det oppstår et driftsmiddel. For å lette vurderingen vil det være hensiktsmessig å fastslå hvilke forutsetninger som er nødvendige, for at skattyteren klarer å ferdigstille et driftsmiddel. Ved å undersøke om disse forutsetningene vil inntre, kan vi ta stilling til spørsmålet om skattyters kostnad ”kan bli” et driftsmiddel. Spørsmålet blir hvilke kriterier som må være oppfylt, for at et konkret forsknings- og utviklingsprosjekt resulterer i et driftsmiddel.

Finansdepartementet tolker lovteksten slik at ”alle vesentlige forutsetninger eller kriterier som må være oppfylt for at prosjektet kan bli et driftsmiddel” har betydning i vurderingen.⁸³ I uttalelsen tar Finansdepartementet utgangspunkt i tre kriterier for at kostnader til forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter, skal aktiveres.

⁸² Ot.prp.nr.1 (1999-2000).

⁸³ Jf. Utv-2005-833 side 834.

Kriteriene benevnes som *økonomisk sannsynlighet*, *teknisk sannsynlighet* og *kommersiell sannsynlighet*.

Jeg viser til redegjørelsen under pkt. 3.2.2 for hvordan uttalelsen rettskildemessig plasseres. Slik det følger av Nielsen-dommen har uttalelsen rettskildemessig verdi, men først og fremst som et støtteargument. Kriteriene Finansdepartementet fremsetter må derfor forankres i lovteksten eller andre rettskilder.

3.3.1.1 Tilsvarende kriterier i regnskapsretten

I regnskapsstandardene benyttes tilsvarende kriterier som de vi finner i Finansdepartementets uttalelse. Ettersom regnskapsretten har tilsvarende kriterier for aktivisering regnskapsrettslig kan det stilles spørsmål om vurderingen skattyter har foretatt i regnskapet også kan legges til grunn for den skattemessige vurderingen av kostnadene. Spørsmålet må først vurderes ut i fra en sammenligning av de regler som gjelder skattemessig og de regler som ligger til grunn for vurderingen i regnskapet.

Det rettslige grunnlag for behandling av kostnader til forskning og utvikling i regnskapsretten følger av de generelle vurderingsregler i rskl. § 5-3 og den spesielle vurderingsregel for forskning og utvikling i rskl. § 5-6. Etter regnskapsloven forligger det en valgt ved behandling av kostnader til forskning og utvikling. Selv om skattyteren etter de generelle vurderingsregler i regnskapsretten skulle balanseført anskaffelseskostnadene for driftsmidlet, kan kostnadene likevel resultatføres straks i regnskapet når de knyttes til forskning og utvikling, jf. rskl. § 5-6.⁸⁴

Aktiveringsretten i regnskapsretten må sees i sammenheng med regnskapets avvikende funksjon i forhold til skatteregnskapet. Balanseførte kostnader danner grunnlaget for verddivurderingen av foretaket. Regnskapets balanse skal gi et mest mulig korrekt bilde av tidligere investerte kostnader som foretaket mest sannsynlig vil få fremtidige økonomiske fordeler av.

⁸⁴ Melsom side 103.

Adgangen til alltid å kunne velge å kostnadsføre forsknings- og utviklingskostnader i regnskapet, knytter seg både til problemene ved å måle kostnadene, identifisere de fremtidige økonomiske fordelene og til usikkerheten om fordelene virkelig vil tilflyte foretaket.⁸⁵

Regelen er utformet som en valgrett til å balanseføre kostnadene, men må likevel modifiseres av god regnskapsskikk jf. rskl. § 4-6. God regnskapsskikk antas å følge av de til enhver tid rådende alminnelige aksepterte regnskapsprinsipper. For norske selskaper foreligger det i dag to sett regnskapsstandarder.⁸⁶ Det må derfor skilles mellom de regnskaper som benytter norsk GAAP og IFRS.

3.3.1.1.1 Norsk GAAP – NRS (F) IE

Utgangspunktet er at god regnskapsskikk følger av regnskapsstandarder utarbeidet av Norsk RegnskapsStiftelse⁸⁷ og angis som norsk GAAP⁸⁸. Standardene inneholder retningslinjer for hva som er ansett som den mest hensiktmessige måte å fremstille foretakets finansielle situasjon. Det ligger med andre ord en viss objektivitet til grunn for utarbeidelsen. Den foreløpige standard NRS (F) Immaterielle eiendeler (NRS (F) IE) regulerer hvordan kostnader til forskning og utvikling skal behandles etter norsk GAAP.

Etter NRS (F) IE skal sannsynlighetsvurderingen begrunnes og baseres på ”forutsetninger som representerer ledelsens beste estimat”.⁸⁹ Standarden angir videre at ”[u]tgifter til egen tilvirkning av identifiserbare immaterielle eiendeler skal balanseføres fra det tidspunkt det er sannsynlig at utviklingsarbeidet vil resultere i en identifiserbar immateriell eiendel for foretaket.”⁹⁰ Derfor må foretaket demonstrere:

”a) hvordan den immaterielle eiendelen forventes å bidra til en økning av de fremtidige økonomiske fordelene for foretaket

⁸⁵ IFRS Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements nr. 49.

⁸⁶ Se pkt. 2.2.1.

⁸⁷ Les Gjems-Onstad (2003) side 113 vedrørende rettskrivning.

⁸⁸ Se note 24 på side 8.

⁸⁹ NRS (F) Immaterielle eiendeler side 9.

⁹⁰ NRS (F) Immaterielle eiendeler side 17.

- b) at foretaket har evne til og intensjon om benytte den immaterielle eiendelen i sin virksomhet*
- c) at det foretaket vil ha tilgang til tekniske, finansielle og andre ressurser som er nødvendig for å oppnå de forventede fremtidige økonomiske fordelene”⁹¹*

Etter norsk GAAP foreligger det kun en aktiveringsrett og ingen plikt. Skatterettslig har skattyter aktiveringsplikt. Som det følger av rskl. § 5-6, kan foretaket velge å kostnadsføre utgiftene selv om utgiften etter den generelle vurderingsnorm skulle vært aktivert. NRS (F) IE angir imidlertid at dette er en svært uheldig løsning, men åpner for at små foretak bør kunne følge regnskapslovens regel, jf. NRS (F) IE punkt 2.2.5. Videre angir standarden at valget mellom å kostnadsføre eller aktivere er et valg av regnskapsprinsipp. Regnskapsloven § 4-4 stiller krav til at regnskapet er oppgjort etter ”ensartede prinsipper, som skal anvendes konsistent over tid”. Når NRS (F) IE angir at valget mellom kostnadsføring og aktivering er et valg av regnskapsprinsipp siktes det til rskl. § 4-4. Alle vurderinger skal baseres på samme prinsipper gjennom hele regnskapet. Avgjørende blir det derfor hvilket prinsipp som er lagt til grunn for det aktuelle regnskap.

Kriteriene som følger av NRS (F) IE bokstav b og c er sammenfallende med de kriterier Finansdepartementet oppstiller i Utv-2005-833.

3.3.1.1.2 IFRS – IAS 38

IFRS-forskriften⁹² gjennomfører fra og med skatteåret 2005 EF-forordning nr. 1725/2003 med endringer og pålegger alle norske børsnoterte selskaper plikt til å utarbeide konsernregnskapet i samsvar med IFRS⁹³, vedtatt av IASB. Forskriften har hjemmel i regnskapsloven §3-9 og inntar regnskapsstandardene som norsk forskrift. Alle norske foretak (med unntak av visse typer foretak i bank, finans og forsikring) har mulighet til å utarbeide selskapsregnskapet i samsvar med IFRS jf. rskl. §3-9 og IFRS-forskriften.⁹⁴ IFRS består av mer enn 40 standarder hvor ”IAS 38: Intangible Assets” omhandler

⁹¹ NRS (F) Immaterielle eiendeler side 9.

⁹² Forskrift om gjennomføring av EØS-regler om vedtatte internasjonale regnskapsstandarder av 17. desember 2004 nr. 1852.

⁹³ Se note 25 på side 8.

⁹⁴ IFRS på norsk side 591.

kostnader til forskning og utvikling. Når jeg i det følgende henviser til IFRS, sikter jeg først og fremst til IAS 38, men også til Basis for Conclusions on IAS 38 Intangible Assets og Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements.

I IFRS har man valgt å være svært nøkterne ved vurderingen av fremtidige verdier av forskning og utvikling. Det stilles derfor svært strenge krav ved innregning av kostnad som har påløpt ved et forsknings- og utviklingsprosjekt.

Etter IAS 38 deles forsknings- og utviklingshandlingen inn i en forskningsfase og en utviklingsfase jf. IAS 38 nr. 52. Utgifter til forskning skal aldri balanserføres, men føres som kostnad direkte i resultatregnskapet. Utgifter til utvikling skal først balanseføres når foretaket kan dokumentere at visse kriterier er oppfylt. Alle andre kostnader kostnadsføres direkte, jf. IAS 38 nr. 54. Kriteriene for balanseføring av utgifter i utviklingsfasen sammenfaller i stor grad med Finansdepartementets kriterier og følger av IAS 38 nr. 57:

”En immateriell eiendel som oppstår av utvikling (eller av utviklingsfasen i et internt prosjekt), skal innregnes dersom, og bare dersom, et foretak kan dokumentere alle følgende punkter:

- a) de tekniske forutsetningene for å fullføre den immaterielle eiendelen med sikte på at den vil bli tilgjengelig for bruk eller salg,*
- b) foretaket har til hensikt å fullføre den immaterielle eiendelen og ta den i bruk eller selge den,*
- c) foretakets evne til å ta den immaterielle eiendelen i bruk eller selge den,*
- d) hvordan den immaterielle eiendelen med sannsynlighet vil generere framtidige økonomiske fordeler. Blant annet skal foretaket kunne vise til at det eksisterer et marked for produktene av den immaterielle eiendelen eller av den immaterielle eiendelen i seg selv, eller dersom den skal anvendes internt, nytten av den immaterielle eiendel,*
- e) tilgjengeligheten av tilstrekkelige tekniske, finansielle og andre ressurser til å fullføre utviklingen og til å ta i bruk eller selge den immaterielle eiendelen,*
- f) foretakets evne til på en pålitelig måte å måle de utgiftene som er henførbare på den immaterielle eiendelen mens den er under utvikling.”⁹⁵*

⁹⁵ IAS 38 nr. 57.

Standarden krever både at det dokumenteres *hvilke forutsetninger* som kreves for å fullføre prosjektet og *foretakets evne* til å anskaffe disse. I tillegg kreves det at de ugifter som påløper kan måles på en pålitelig måte. Slik dokumentasjon kan etter IAS 38 nr. 61 være en forretningsplan eller lignende.

IAS 38 oppstiller samme regel som følger av sktl. § 6-25. IFRS pålegger foretaket en aktiveringsplikt hvis kriteriene som følger av standarden, er oppfylt. Finansdepartementets kriterier i Utv-2005-833, teknisk, økonomisk og kommersiell sannsynlighet følger av regnskapsstandardens bokstav e) lest i sammenheng med bokstav a) til c). Regnskapsstandarden stiller imidlertid flere og strengere krav enn det som følger av Utv-2005-833. Derfor kan det antas at kostnader til forskning og utvikling som er aktivert i et regnskap som følger IFRS, også skal aktiveres skattemessig. Spørsmålet er imidlertid om regnskapet kan legges til grunn skattemessig.

3.3.1.2 Regnskapsstandardenes vekt i skatteretten

Spørsmålet er om aktiveringsplikt er et rent skatterettslig spørsmål. Ordlyden har som tidligere angitt, ingen uttrykkelig redegjørelse for hvordan sannsynlighetsvurderingen skal gjennomføres. Spørsmålet er om regnskapsrettslige kriterier for balanseføring kan legges til grunn for den skattemessige vurdering av aktiveringsplikt.

Da sktl. § 14-4 annet ledd (regnskapsprinsippet) ble opphevet ved lovendring⁹⁶ skatteåret 2005, ble den skatterettslige tidfestingen løsrevet fra regnskapets tidfesting. Periodiseringen i regnskapet påvirker ikke lenger den skattemessige periodisering. Denne lovendringen har imidlertid ingen betydning for det spørsmål jeg tar opp her. Allerede før lovendringen var det klart at regnskapslovgivningen og god regnskapsskikk ikke var *bindende* for fastleggelsen av skattemessig behandling av forsknings- og utviklingskostnader.⁹⁷ Høyesterett uttalte allerede i Rt-1934-833 at ”ligningsmyndighetene ikke [er] bundet til at anerkjenne annet fradrag i inntekten enn det som er hjemlet i lovgivningen.”⁹⁸ Dette skillet kommer også klart til uttrykk i Rt-1983-979 *Foss*, hvor

⁹⁶ Lov av 9. desember 2005 nr. 116.

⁹⁷ Ot.prp.nr.1 (1999-2000) side 72.

⁹⁸ Rt-1934-883 på side 886.

Høyesterett kom frem til at skatteloven §50 annet ledds første punktum med henvisning til regnskapslovgivningen, ikke hjemlet avskrivningsrett på forretningsverdi (goodwill).

At regnskapsreglene verken kan begrunne aktiveringsplikt eller annen form for skatteplikt må som utgangspunkt også følge av legalitetsprinsippet i skatteretten.⁹⁹ Utgangspunktet må derfor være at regnskapsretten ikke kan anses bindende ved fastleggelsen av skatteplikten.

Det kan derfor stilles spørsmålet om de kriterier som oppstilles i regnskapsstandardene kan benyttes som grunnlag for å avgjøre hvilket faktum som har betydning, når man skatterettslig tar standpunkt til spørsmålet om aktiveringsplikt for kostnader til forskning og utvikling.

At skatteplikt og fradragsrett skattemessig alltid må begrunnes i rene skattemessige vurderinger, stenger imidlertid ikke for muligheten til å se på regnskapsreglene som tolkningsfaktor. Som følge av den nære sammenheng mellom regnskapsretten og skatteretten kan det ikke være tvil om at regnskapsretten er en relevant rettskilde, ved tolkningen av sktl. § 6-25. Dette syn har også støtte i underrettspraksis¹⁰⁰ og juridisk litteratur¹⁰¹.

Gjems-Onstad hevder at Rt-1983-979 *Foss* neppe kan ”brukes til å avfeie regnskapsreglene som irrelevante for det skattemessige spørsmål om direkte utgiftsføring eller aktivering”.¹⁰² Regnskapspraksis er ”et viktig moment for å fastsette skattelovens regler på områder der det ikke følger en klar konklusjon av skattelovgivningen eller tilknyttet praksis. Regnskapslovgivning og god regnskapsskikk representerer tungtveiende reelle hensyn ved fastleggelsen av skattelovens regler der løsningen må anses åpen.”¹⁰³ At

⁹⁹ Zimmer side 46.

¹⁰⁰ Oslo Tingrett publisert i Utv-2005-1018. Anket.

¹⁰¹ Se Gjems-Onstad (1984) side 57

¹⁰² Gjems-Onstad (2003) side 161.

¹⁰³ Gjems-Onstad (1984) side 57.

regnskapsreglene kan gi veiledning fremføres også av Finansdepartementet i deres uttalelse.¹⁰⁴

I Utv-2005-833 angir Finansdepartementet at de tilsvarende regler om forskning og utvikling i regnskapsretten kan "gi veiledning og være et tolkningsmoment" ved den skattemessige vurderingen av om det foreligger aktiveringsplikt.¹⁰⁵ Departementet presiserer i samme avsitt at avgjørelsen vil bero på en selvstendig skatterettslig vurdering. Selv om Finansdepartementet presiserer at vurderingen skatterettslig skal gjøres uavhengig av den vurdering som følger av regnskapet, tyder uttalelsen på at departementet legger til grunn, at de kriterier som følger av regnskapsstandardene, tilsvarer de kriterier som følger av loven. De kriterier Finansdepartementet benytter er dessuten typiske for vurderingen om en kostnad skal balanseføres i regnskapet. Skatterettslig finnes det ingen tilsvarende vurdering. Regnskapsreglene, herunder standardene for god regnskapsskikk, vil derfor være relevante tolkningsmomenter ved fastleggelsen av aktiveringsplikten i sktl. § 6-25.

Selskapenes finansregnskap er dessuten utgangspunktet for den skattemessige beregningen. Næringsoppgaven tar utgangspunkt i resultat- og balanseregnskapet for så å korrigere for forskjeller mellom regnskapsmessig og skattemessig inntekt. Disse forskjellene oppstår som følge av at det er ulike regler i regnskapsretten og skatteretten. Ulikhetene følger av at reglene ivaretar forskjellige formål. Derfor kan det "lett bli aktuelt at de to systemer bestemmer en virksomhets resultat forskjellig".¹⁰⁶

3.3.1.3 Konklusjon

Både NRS (F) IE og IAS 38 har kriterier som tilsvarer de Finansdepartementet legger til grunn for sannsynlighetsvurderingen i Utv-2005-833. Regnskapet kan ikke legges direkte til grunn for den skattemessige vurderingen Rt-1934-833 og Foss-dommen. Det kan derfor ikke oppstilles en regel om at behandlingen av kostnaden i regnskapet får betydning skattemessig. Har skattyteren valgt å balanseføre kostnaden regnskapsmessig vil det likevel være et moment i sannsynlighetsvurderingen som trekker i retning av aktiveringsplikt. I tillegg til dette kan det fastslås at regnskapet vil ha betydelig

¹⁰⁴ Utv-2005-833 side 834.

¹⁰⁵ Utv-2005-833 side 834.

¹⁰⁶ Gjems-Onstad (1984) side 36.

informasjonsverdi for å fastlegge det faktiske grunnlag for den skattemessige sannsynlighetsvurderingen.

Videre kan det konkluderes med at de kriterier regnskapsstandardene oppstiller for hvilket faktum som er av betydning ved sannsynlighetsvurderingen, har stor vekt når innholdet i sannsynlighetskriteriene i sktl. § 6-25 skal fastlegges. De regnskapsmessige kriterier er mer detaljert utformet og gir derfor veiledning ved fastleggelsen av innhold i de kriterier som følger av sktl. § 6-25. Hvilket innhold som kan oppstilles i kriteriene teknisk, økonomisk og kommersiell sannsynlighet gjennomgås i pkt. 3.3.3.

3.3.2 Kvalifisert grunnlag for vurderingen

Før jeg gjennomgår sannsynlighetskriteriene, skal jeg se nærmere på spørsmålet om hvilke faktiske holdepunkter som kan anvendes når man vurderer om sannsynlighetskriteriene er oppfylt. Spørsmålet er om det er en objektiv vurdering eller om også subjektive forhold vil være relevante?

Nyansene i dagens ordlyd sammenholdt med høringsinstansenes forslag er etter min mening nyttig for å forstå hvilket faktum som kan anvendes. Når bedriften benytter kostnader ”med sikte på å erverve” et driftsmiddel foreligger det en subjektiv oppfatning hos skattyteren om hvorfor kostnadene ble pådratt. Ulempen med å utforme en regel med denne ordlyden er at man blir prisgitt bevis som klargjør skattyters intensjon ved utgiften. Den subjektive oppfatning hos skattyteren vil gjerne påvirkes i stor grad av mulighetene til å spare skatt.

Det kan ikke være tvil om at foretak som vurderer å igangsette forskning og utvikling har tatt stilling til de bedriftsøkonomiske sider av prosjektet. Som et utgangspunkt kan det sies at alle prosjekter som har som mål å frembringe et nytt eller forbedret driftsmiddel, vil være drevet av troen på å skape fremtidige verdier som overstiger kostnadene ved prosjektet. Benytter en skattyter store pengebeløp for å utvikle et nytt driftsmiddel, motiveres dette altså av troen på å lykkes. Det må imidlertid legges en annen målestokk enn skattyteren sin subjektive overbevisning, til grunn.

At det ikke er skattyters subjektive oppfatning som skal vurderes i skatterettslig sammenheng, gir Zimmer uttrykk for i sin bok. ”Det synes å være et gjennomgående trekk

i skatteretten at subjektive vurderingstemaer skal objektiviseres”.¹⁰⁷

Flere hensyn taler for å kreve objektivitet. Det mest fremtredende reelle hensyn er kravet om notoritet. Hensynet til skattyters forutberegnelighet tilsier at det er lettere for skattyteren å bestemme sin rettsstilling, når en objektivt konstaterbar hendelse har inntruffet. I denne retning trekker også retts tekniske hensyn. Ligningsmyndighetene vil ikke ha mulighet til å kontrollere skattyters subjektive forhold. Selv om skattyteren har opplysningsplikt etter ligningsloven¹⁰⁸ § 4-1 flg.

Dette har også støtte i Finansdepartementets uttalelse i brev av 30. mai 2005 hvor de angir at ”sannsynlighetsvurderingen må foretas på et kvalifisert grunnlag”.¹⁰⁹

Slik jeg forstår Finansdepartementets krav om et ”kvalifisert grunnlag” må det foreligge noe mer enn et hvilket som helst grunnlag. Grunnlaget skattyteren, ligningsfunksjonæren eller dommeren skal basere vurderingen på må kvalifisere for å være relevant. Det gir mest sammenheng om kravet om ”kvalifisert grunnlag” tolkes slik at de holdepunkter man har for vurderingen er objektive og av en viss betydning. Et eksempel gjør det enklere å se hvilke hendelser som inntreffer og hvilke hendelser det er hensiktsmessig å legge til grunn for vurderingen.

Selskapet Capture utvikler CO₂-fangstanlegg. Lykkes Capture med å utvikle sin teknologi for CO₂-fangst vil prosjektet garantert være en kommersiell suksess. Teknologisk er dette et vanskelig prosjekt, men det er stor tro på at Capture vil lykkes. Capture har for tiden dårlig med finansielle ressurser. Driften må innstilles om to måneder hvis de ikke klarer å hente inn ytterligere kapital.

Finansmannen Petter Åsdalen har tro på Capture og synes de lager et viktig produkt for miljøet. Petter som ønsker å bidra med flere millioner kroner i selskapet, tar kontakt med daglig leder i Capture. De blir enige om at det er en meget god plan å gjennomføre en rettet

¹⁰⁷ Se Zimmer side 187.

¹⁰⁸ Lov av 13. juni 1980 nr. 24. Heretter ligningsloven eller lignl.

¹⁰⁹ Se Utv-2005-833 på side 834.

kapitalforhøyelse overfor Petter og avtaler derfor et møte uken etter. Det beløp Petter ønsker å skyte inn er antatt å være mer enn tilstrekkelig til å lykkes med prosjektet.

Etter møtet er daglig leder svært sikker på at Petter vil godta vilkårene for kapitalforhøyelsen. Petters subjektive oppfatning er at vilkårene hverken er bra eller dårlig, men dagen etter aksepterer Petter vilkårene og en måned senere gjennomføres kapitalforhøyelsen i generalforsamling, jf. aksjeloven¹¹⁰ § 10-1 flg.

Spørsmålet er når det foreligger et kvalifisert grunnlag som viser at Capture har økonomisk sannsynlighet til å fullføre prosjektet. Når har man konkrete holdepunkter som taler for at Capture vil lykkes?

Eksemplet viser at det første holdepunktet er når Petter har vist sin interesse for prosjektet. Telefonsamtalen Petter tar er mulig å observere rent objektivt, men ved at Petter viser sin interesse har ikke Capture sikret nye finansielle midler. Daglig leders tro på at Petter vil godta tilbudet er heller ikke et kvalifisert grunnlag etter min mening. Det må kreves at kapitalforhøyelsen er lovlig godkjent av selskapets generalforsamling og tegnet av Petter. På dette tidspunktet foreligger både rettslig grunnlag for Capture til å inndrive pengene og en objektivt konstaterbar hendelse.

Sannsynlighetsvurderingen må derfor baseres på konkrete holdepunkter som er objektivt konstaterbare. Dette gir både skattyteren og ligningsmyndighetene tilstrekkelig sikkerhet ved vurderingen av sannsynlighetskriteriene.

3.3.3 Gjennomgang av sannsynlighetskriteriene

Jeg vil i det følgende avsnittet ta utgangspunkt i de kriterier som følger av Finansdepartementets uttalelse og vurdere disse mot øvrig rettskildemateriale. Formålet er å vurdere om kriteriene kan forankres i lovteksten og forsøke å fastlegge hva som ligger kriteriene. I vurderingen benytter jeg regnskapsstandardene som tolkningsfaktorer.

¹¹⁰ Lov av 13. juni 1997 nr. 44.

3.3.3.1 Økonomisk sannsynlighet

En grunnleggende faktor som har betydning når man vurderer om foretaket har evne til å fullføre prosjektet med et driftsmiddel som resultat, vil være om foretaket har de økonomiske forutsetninger for å lykkes. Spørsmålet blir hvordan vurderingen av om skattyteren har økonomiske forutsetninger for å lykkes, skal gjennomføres. Hvilke momenter kan det legges vekt på?

Tar skattyteren på seg et prosjekt hvor han ikke har tilstrekkelig med økonomiske ressurser bærer han en større risiko for å ikke lykkes. Kan ikke skattyteren dokumentere at det har tilstrekkelige økonomiske midler til å føre prosjektet hele veien til ferdig driftsmiddel, vil sannsynligheten for å lykkes være liten. Skattyters økonomiske situasjon må derfor ses i sammenheng med prosjektets omfang og varighet. Et prosjekt som løper over flere år vil pådra større kostnader, særlig lønnskostnader.

IAS 38 deler inn vurderingen av om det foreligger økonomisk sannsynlighet i to. For det første må det dokumenteres hvilke ressurser som kreves for at foretaket kan ”fullføre, ta i bruk og motta fordelene av en immateriell eiendel”.¹¹¹ Deretter må foretaket vise at det har evne til å sikre tilstrekkelig økonomiske ressurser til å fullføre prosjektet. Denne inndelingen mener jeg at har mye for seg også ved den skattemessige vurderingen.

Til og begynne med må det tas stilling til hvilke ressurser som kreves for å utvikle driftsmidlet. Ved vurderingen vil *prosjektets omfang*, både i tid og størrelse, si noe om hvor kostnadskreven et prosjekt er. Lønnskostnader vil alltid være en kostnad som påløper i større eller mindre grad i et prosjekt. Det sier seg selv at den absolutte størrelsen på lønnskostnadene alltid vil avhenge av varigheten til prosjektet. På samme måte vil antallet ansatte medvirkende i prosjektet være med på å bestemme kostnadenes størrelse.

Vurderingen må omfatte alle kostnader som normalt vil påløpe. For å ha økonomiske forutsetninger må det tas høyde for kostnader som påløper til utvikling, produksjon, distribusjon og lansering av driftsmidlet. Skal skattyteren lykkes, må det være mulig å hente inn den økonomiske fordel som ønskes oppnådd. Dette er ikke mulig uten

¹¹¹ IAS 38 nr. 61.

tilstrekkelig økonomiske forutsetninger til å komme helt i mål med prosjektet, altså hele veien frem til driftsmidlet benyttes av skattyteren.

I følge IAS 38 kan en forretningsplan benyttes til å dokumentere hvilke ressurser som kreves. Lovens krav om at prosjektet skal være konkret vil nødvendigvis medføre at de prosjekter bestemmelsen omfatter har en budsjetttramme, forretningsplan eller lignende. En slik plan kan gi meget gode indikasjoner på hvor store kostnader det påregnes at påløper over prosjektets levetid.

Når prosjektets omfang er kartlagt, må man sammenligne omfanget med foretakets økonomiske evne til å dekke de kostnader som prosjektet krever.

Skattyters oppsparte midler vil til enhver tid vises i regnskapsbalansen. Har foretaket en stor kontantbeholdning i forhold til det som kreves til prosjektet, taler dette for at foretaket har økonomisk evne til å utvikle driftsmidlet. Har ikke skattyteren stor nok kontantbeholdning må vi se på skattyters inntektskilder. Ettersom fremtidige inntekter fra skattyters inntektskilder ikke kan fastslås med nøyaktighet, må utgangspunktet for vurderingen knyttes til tidligere og forventet omsetning i regnskapet.

Hvis det er antatt at prosjektet tar lang tid å gjennomføre vil betydningen av fremtidig inntekt bli større. Korte prosjekter derimot er mer avhengig av eksisterende kapital. Spesielt hos nystartede foretak som er i oppstartsfasen, finner man en begrenset mengde kapital. Sannsynligheten for at et foretak i oppstartsfasen klarer å fullføre prosjektet, er avhengig av forholdet mellom prosjektets omfang og selskapets kapital.

Noen prosjekter finansieres eksternt. I slike tilfeller vil det, slik det følger av IAS 38 nr. 61, være tilstrekkelig å dokumentere viljen til å yte slik finansiering. Spørsmålet blir når slik vilje anses dokumentert skatterettslig. Se vurdering og eksempel i pkt. 3.3.2.

Ut over i prosjektet kan både kravet til ressurser og foretakets økonomi endre seg. Dette viser at sannsynligheten for å ha økonomiske forutsetninger til å utvikle et driftsmiddel kan variere gjennom prosjektets levetid.

Gjennomgangen viser at regnskapet vil være det mest sentrale bevis. I regnskapet opplyses det om de fleste av faktorene som avgjør om skattyteren har tilstrekkelige, økonomiske midler til å fullføre prosjektet.

Inntill foretaket kan sannsynliggjøre at det har tilstrekkelige økonomiske midler til å fullføre prosjektet, vil det heller ikke være sannsynlig at prosjektet kan fullføres. Kriteriet, økonomisk sannsynlighet, er derfor et kriterium for at skattyters forskning og utvikling i et konkret prosjekt ”kan bli” til et driftsmiddel. Kriteriet ligger derfor innenfor lovens ordlyd og må legges vekt på ved sannsynlighetsvurderingen.

3.3.3.2 Teknisk sannsynlighet

Som beskrevet over, skal sannsynlighetsvurderingen ta stilling til om de kostnader skattyteren benytter i konkrete forsknings- og utviklingsprosjekter ”kan bli” driftsmidler. Dette innebærer at det må tas stilling til om skattyteren har nødvendige tekniske forutsetninger til å ferdigstille prosjektet. Kravet følger også av IFRS og norsk GAAP.

Er det på vurderingstidspunktet så *mange* tekniske hindringer at skattyteren ikke kan forventes å kunne fullføre prosjektet innenfor rimelige tids- og kostnadmessige rammer, må sannsynligheten for at skattyteren i det hele tatt vil fullføre prosjektet anses som liten. På samme måte vil graden av hvor *kompliserte* de tekniske hindringer antas å være, ha betydning for den tekniske sannsynlighet. Det vil derfor ikke bare måtte legges vekt på hvilken kompetanse skattyteren antas å ha.

Spørsmålet er med andre ord hvor nyskapende skattyteren er. Utvikler skattyteren en helt ny teknologi er det nødvendigvis mindre sannsynlighet for å lykkes. Skal skattyteren bare forbedre eller tilpasse en teknologi som allerede eksisterer vil sannsynligheten derfor være mye større.

I vurderingen må det tas standpunkt til skattyters økonomiske stilling og hvilket tidsaspekt prosjektet er lagt opp til å ha sammenlignet med den tekniske vanskelighetsgrad. Lite kunnskap på vurderingstidspunktet vil kunne avhjelpes ved bruk av tid og kapital til å holde prosjektet løpende.

Hvordan man skal fastslå hvilken kompetanse man har i en bedrift vil nok være en

vanskeligere vurdering enn å fastslå den økonomiske situasjonen i bedriften. Vurderingen må baseres på et kvalifisert grunnlag, se pkt. 3.3.2. Tidligere gjennomførte prosjektet kan være en ting å se på. Et annet objektivt målbart kriterium er resultatet av gjennomførte tester.

Legemiddelindustrien er et godt eksempel for å belyse når det foreligger teknisk sannsynlighet. Et stort legemiddelfirma holder på å utvikle en ny medisin som effektivt reduserer faren for å få brystkreft. Det er hverken økonomisk eller kommersiell usikkerhet knyttet til prosjektet. Teknisk står legemiddelfirmaet foran et gjennombrudd. De har klart å utvikle medisinen og forsøk gjennomført på rotter har gitt så gode resultater at de ønsker å kommersialisere medisinen. Før legemiddelfirmaet har lov til å selge medisinen kreves det at den gjennomgår minst tre forsøk på mennesker. Testene utføres på henholdsvis 10, 100 og 1 000 personer. Hvert av forsøkene må være vellykket for at medisinen skal være tillatt å selge.

Den første testen viser ingen tegn på bivirkninger og medisinen virker som den skal. Test nummer to gir også gode resultater. I løpet av den tredje testen oppdages det enkelte bivirkninger av mindre alvorlig art, hyppigere tilfeller av hodepine, lettere svimmelhet osv. Testen viser også at medisinen virker meget effektivt. På grunn av at det har oppstått bivirkninger må medisinen godkjennes av en nemnd før den kan lanseres. Ledelsen er meget optimistiske og er overbevist om at medisinen godkjennes av nemnden.

Spørsmålet er når det foreligger konkrete holdepunkter for at legemiddelfirmaet faktisk får utviklet medisinen. Det må være klart at det ikke foreligger før testene på mennesker er godkjent. Hver test er nødvendig for at legemidlet skal være godkjent som medisin. Uten at legemiddelet består disse prøvene har ikke legemiddelfirmaet utviklet en medisin. Resultater fra objektivt målbare tester er derfor de meget sentrale holdepunkter for å vurdere om skattyteren har tekniske forutsetninger for å utvikle et driftsmiddel. Aktiveringsplikt vil derfor ikke foreligge før testene viser at skattyteren har teknologiske forutsetninger for å lykkes med prosjektet.

Før skattyteren kan vise til konkrete holdepunkter som viser at skattyteren har tilgang til tilstrekkelig teknologisk kompetanse til å løse den forestående forskning og utvikling, vil

det heller ikke være sannsynlig at prosjektet kan fullføres. For at skattyters forskning og utvikling i et konkret prosjekt ”kan bli” til et driftsmiddel må det være teknisk sannsynlig at akkurat vedkommende skattyter har evne til å utvikle driftsmidlet. Det ligger derfor innenfor lovens ordlyd at man må vurdere om det er teknisk sannsynlig at skattyteren kan utvikle driftsmidlet.

3.3.3.3 Kommersiell sannsynlighet

Den kommersielle sannsynlighet for at skattyteren har utviklet et driftsmiddel knytter seg til skattyters evne til å omsette det økonomiske potensial som ligger i driftsmiddelet. Dette kan karakteriseres som en vurdering av hvorvidt resultatet av forskningen og utviklingen vil bli en suksess.

Et driftsmiddel skal etter definisjonen benyttes i skattyters inntektsgivende aktivitet.¹¹² Det må altså være noe som kan utnyttes av foretaket og generere inntekter. Det er med andre ord ikke nok at det er sannsynlig at forsknings- og utviklingsprosjektet leder til en ting som kan anvendes. Det må samtidig dokumenteres at skattyteren har evne til å anvende driftsmidlet og at skattyteren ved å anvende driftsmidler har økonomiske fordeler av den.

Den økonomiske fordel driftsmidlet representerer kan enten tilflyte skattyteren ved at driftsmidlet gjør det mulig å produsere en vare eller tjeneste som videreselges, eller ved at skattyteren selv sparer kostnader eller får økte inntekter, ved å bruke driftsmidlet. Det holder med andre ord ikke å bare se på sannsynligheten for at skattyteren kan komme i mål med å utvikle selve tingen.

Etter IAS 38 stilles det krav til dokumentasjon av skattyters evne til å bruke eller selge driftsmidlet.¹¹³ Dette kan gjøres enten ved å dokumentere at det foreligger et marked å selge driftsmidlet i, eller hvis driftsmidlet benyttes internt, vise til nytten skattyteren har av det.¹¹⁴ Markedsundersøkelser kan derfor være et konkret holdepunkt som viser at det foreligger et marked for produktet som utvikles av skattyteren.

¹¹² Utv-2005-833 på side 833 og 834.

¹¹³ IAS 38 nr. 57 bokstav c.

¹¹⁴ IAS 38 nr. 57 bokstav d.

Er driftsmidlet en forbedring av et produkt skattyteren allerede selger, vil dette tale for at skattyteren også har evne til å utnytte det nye driftsmidlet. Representer driftsmidlet en del av en helt ny vare eller tjeneste skattyteren tidligere aldri har hatt å gjøre med, vil dette være en presumsjon for at skattyteren ikke nødvendigvis har evne til å ta driftsmidlet i bruk.

Et annet utgangspunkt for den kommersielle sannsynlighet er at prosjekter utvikler driftsmidler til eget bruk er lettere å kommersialisere. Det sier seg selv at skattyteren vurderer forholdet mellom oppnådd resultat og investert kostnad underveis. Er det utviklede driftsmidlet tilstrekkelig, men likevel ikke så bra som skattyteren hadde håpet på forhånd, kan driftsmidlet likevel kunne tas i bruk av skattyteren. Utvikles et driftsmiddel for salg har skattyteren en mye større jobb å gjøre for å kommersialisere driftsmidlet. Enten det gjelder hvilke krav kjøperen stiller til kvaliteten eller de ekstra kostnader skattyteren pådrar seg for å få solgt enheten. Prosjekter som utvikler driftsmidler for salg vil derfor ha en større risiko for å ikke lykkes kommersielt.

Prosjektets tidsaspekt er også en relevant faktor i vurderingen av skattyters kommersielle forutsetninger. Har for eksempel skattyteren nyutviklet en produksjonsprosess som skal forbedre en eksisterende prosess, vil ikke den nye produksjonsprosessen gi fordeler med en gang. Over prosjektets levetid foreligger derfor en presumsjon for at skattyteren har større kommersiell sannsynlighet desto senere man befinner seg i prosjektet.

At det ikke alltid er slik er Opticom, nå Thin Film Electronics (TFE), er et godt eksempel på. TFE har utviklet datalagringsenheter basert på polymerteknologi, noe som gir lavere produksjonspris og større datamengde per volum. Etter dagens behov for lagringsplass til data, antas produktet å ha stor verdi. Slik situasjonen er i dag har ikke TFE lyktes i å kommersialisere produktene. TFE utviklet en minnebrikke basert på polymer sammen med Intel. Det er derfor sikkert at det både teknisk og økonomisk mulig å utvikle produktet, men det gjenstår å bevise at oppfinnelsen har en kommersiell fremtid.¹¹⁵

¹¹⁵ Se <http://www.thinfilm.no/>.

3.3.3.4 Oppsummering

Sannsynlighetsvurderingen er en skjønnsbasert vurdering, hvor det må kreves at konkrete holdepunkter foreligger slik at man har et kvalifisert grunnlag for å ta avgjørelsen. Holdepunktene må vurderes opp mot de kriterier som viser at skattyteren har evne til å oppfylle de vesentlige forutsetninger som må være oppfylt for at prosjektet kan bli et driftsmiddel. De vesentligste kriterier for å vurdere skattyters samlede sannsynlighet for å lykkes med å utvikle et driftsmiddel er teknisk, økonomisk og kommersiell sannsynlighet. Alle tre kriterier er like viktige for at skattyteren skal fullføre prosjektet. Derfor må kriteriene tillegges lik vekt ved vurderingen.

3.3.4 Sannsynligheten av tre kriterier

Tre kriterier som benyttes for å fastlegge hvor sannsynlig det er at prosjektet leder til et driftsmiddel. For hvert av kriteriene tas det standpunkt til hvor sannsynlig det fremstår, at foretaket har evne til å fullføre prosjektet. Hvordan skal man ut i fra tre vurderinger beregne den samlede sannsynligheten av de tre kriteriene?

3.3.4.1 Om sannsynlighet

Hov har i straffeprosessen vurdert hvordan usikkerhet ved grunn- og tilleggsvilkårene for pågrepelse og varetektsfengsling må vurderes samlet sett. I drøftelsen knytter han noen kommentarer til hvordan flere usikkerheter/sannsynligheter behandles matematisk. Ved den matematiske gjennomgang viser Hov hvilken tenkemåte som er den riktige (også i juridisk sammenheng) når man skal ta stilling til flere usikre kriterier.¹¹⁶ Jeg benytter et tilsvarende resonnement for vårt tilfelle.

Matematisk sannsynlighet forutsetter at man har nøyaktige hendelser (målinger) som kan uttrykkes i tallstørrelser. Dommeren eller ligningsfunksjonæren vil anvende upresise uttrykk som ”nokså sikker”, ”tror det er mulig”, ”ikke helt sikker”, osv. for å beskrive sannsynligheten. Når man har usikre verdier vil det å forsøke å tallfeste disse for å beskrive usikkerheten, ikke gjøre avgjørelsen mer sikker. En sannsynlighetsvurdering kan helt åpenbart ikke reduseres til et rent spørsmål om sannsynlighetsregning. Til dette er virkeligheten for komplisert å beskrive. Nøyaktige regnestykker vil man derfor ikke kunne

¹¹⁶ Hov II side 58 flg.

benytte. Skal regnestykkene være realistiske blir de for kompliserte. Likevel er det grunn til å bli bevisst hvordan slike tilfeller løses etter matematisk sannsynlighet.¹¹⁷ Den logikk matematikken bygger på har gyldighet selv om de verdier man opererer med er unøyaktige.

Under pkt. 3.2 kom vi frem til at det minimum måtte foreligge alminnelig sannsynlighetsovervekt (mer enn 50 %) for å konstatere aktiveringsplikt etter sktl. § 6-25. Rent intuitivt vil man kanskje tenke at det da også er nok å konstatere at alle tre vilkår er mer enn 50 % sannsynlige. Dette er imidlertid feil. De matematiske regler for sannsynlighetsregning vil vise hvilken tenkemåte som er riktig.

I det følgende forutsettes det at kriteriene teknisk, økonomisk og kommersiell sannsynlighet kan fastsettes uavhengig av hverandre. Sannsynligheten for at foretaket har teknisk kompetanse til å utvikle driftsmiddelet, skal for eksempel ikke påvirkes av sannsynligheten for at foretakets økonomiske forutsetning til å fullføre prosjektet.

3.3.4.2 Matematisk sannsynlighet

Et av de enklere eksempler om sannsynlighet gir myntkastet. Forutsatt at man har en mynt som bare lander med mynt- eller kronesiden opp, vil sannsynligheten for at mynten viser kronesiden være 50 %. Hvis den ene hendelsen inntreffer, utelukker dette den andre. Derfor blir sannsynligheten for at mynten lander med myntsiden opp tilsvarende, 50 %.

Matematisk uttrykker $P(X)$ ¹¹⁸ sannsynligheten for at hendelsen X inntreffer. Sannsynligheten for at både vilkår A og B inntreffer uttrykkes som $P(A \cap B) = P(A) \times P(B)$. Denne regelen kalles multiplikasjonsregelen. Sannsynligheten for at en mynt lander med kronesiden opp vil da uttrykkes slik: $P(K) = 50 \%$.

Skal vi beregne sannsynligheten for at tre mynter lander med kronesiden opp, blir dette uttrykt matematisk som: $P(K_1 \cap K_2 \cap K_3) = P(K_1) \times P(K_2) \times P(K_3)$. Hver av myntene har

¹¹⁷ Hov I side 256-260.

¹¹⁸ P kommer av probability.

50 % sannsynlighet for å lande med kronesiden opp. Sannsynligheten for at alle tre lander med myntsiden opp blir derfor:

$$\text{Brøk: } P(K_1 \cap K_2 \cap K_3) = \frac{1}{2} \times \frac{1}{2} \times \frac{1}{2} = \frac{1}{8}$$

$$\text{Prosent: } P(K_1 \cap K_2 \cap K_3) = 50\% \times 50\% \times 50\% = 0,125\%$$

Formel 1 – Tre kriterier med sannsynlighetsovervekt.

Dette viser at selv om det for hvert av kriteriene foreligger sannsynlighetsovervekt, for eksempel 51 %, tilsvarer ikke dette at sannsynligheten for at alle kriteriene er oppfylt på en gang samlet gir sannsynlighetsovervekt. Dette kan også illustreres ved hjelp av et venn-diagram. Sannsynligheten for at alle tre vilkår vil inntreffe representeres av de grønne arealet:



Figur 1 - Venn-diagram av de tre kriterier.

3.3.4.3 Konkret anvendelse av sannsynlighetsreglene

Spørsmålet blir dermed hvor stor sannsynlighet som kreves ved hvert enkelt av de tre kriteriene, for at det samlet sett skal gi sannsynlighetsovervekt. Jeg vil her vise tre situasjoner.

Den første situasjonen tar utgangspunkt i at man ikke kan si at noen av sannsynlighetskriteriene fra pkt. 3.3.3 er sikre. Skal den samlede sannsynlighet av kriteriene være større enn 50 %, må hvert av kriteriene være tilnærmet 80 % sikker.

$$\text{Brøk: } P(T \cap \emptyset \cap K) = \frac{8}{10} \times \frac{8}{10} \times \frac{8}{10} = \frac{512}{1000}$$

Prosent: $P(T \cap \emptyset \cap K) = 80\% \times 80\% \times 80\% = 51,2\%$

Formel 2 – Minstekrav når alle kriterier er usikre.

Dette viser at det må kreves en meget høy sannsynlighet for hvert av disse tre vilkårene for at det er sannsynlig at skattyteren ender opp med et driftsmiddel som følge av prosjektet. Er imidlertid ett eller flere av kriteriene med sikkerhet oppfylt vil dette bety at kravene til de øvrige kriterier reduseres.

I den andre situasjonen er ett kriterium sikkert. Dette fører til at kravet for de to øvrige kriterier reduseres, men ikke vesentlig. Resultatet blir at de kriteriene som ikke er sikre fremdeles må være mer enn 70 % sannsynlig.

Brøk:
$$P(T \cap K \cap \emptyset) = \frac{1}{1} \times \frac{7}{10} \times \frac{7}{10} = \frac{49}{100}$$

Prosent: $P(T \cap K \cap \emptyset) = 100\% \times 70\% \times 70\% = 49\%$

Formel 3 – Ett kriterium er sikkert.

Sist skal vi se på situasjonen hvor to kriterier er sikre. Her vil vi se at det tredje kriterium da kun må ha alminnelig sannsynlighetsovervekt for at kriteriene samlet skal være mer enn 50 % sannsynlig.

Brøk:
$$P(T \cap K \cap \emptyset) = \frac{1}{1} \times \frac{1}{1} \times \frac{1}{2} = \frac{1}{2}$$

Prosent: $P(A \cap B \cap C) = 100\% \times 100\% \times 50\% = 50\%$

Formel 4 – To kriterium er sikkert.

Denne gjennomgangen viser at så lenge det er usikkerhet ved flere enn ett av vilkårene kreves det overveiende sannsynlighet (80 %) for de usikre kriterier. I tillegg til dette behøver man bare alminnelig sannsynlighetsovervekt (50 %) for det tredje kriterium, i de tilfellene hvor man har to sikre kriterier.

3.3.4.4 Juridisk sannsynlighetsberegning

Av gjennomgangen ovenfor kan det utledes fire terskelnivåer av sannsynlighet som kan

knyttes til sannsynlighetskriteriene.

For det første har man situasjonen hvor det fremstår som *helt sikkert* at kriteriet er oppfylt. Man er 100 % sikker på at foretaket har den tekniske kompetanse til å utvikle driftsmidlet. Høyesteretts vurdering av rederiets tekniske forutsetninger i Forland-dommen kan her brukes som eksempel.

Neste kategori omfatter tilfellene hvor man er så sikker på at foretaket har tilstrekkelig teknisk kompetanse og mener at det er *meget sannsynlig*. Dette rammer tilfellene hvor man er mer enn 80 % sikker, men mindre enn 100 % sikker.

Den tredje kategorien knyttes til de tilfeller hvor det fremstår som mer *sannsynlig* at foretaket har de tekniske forutsetninger til å utvikle driftsmidlet enn det motsatte. Samtidig er det ikke helt sikkert eller overveiende sannsynlig. Dette kriteriet er ment å dekke området som med tall kan plasseres mellom 50 % og 80 %.

Til slutt står vi da igjen med de tilfeller hvor det fremstår som *mindre sannsynlig* at foretaket har tilstrekkelig tekniske forutsetninger. Det foreligger flere holdepunkter for å tro at man ikke vil lykkes, enn at man lykkes (0 % til 49 %).

Med denne grovinndelingen av sannsynligheter vil det være tilstrekkelig å ta stilling til hvilken terskel av sannsynlighet det enkelte kriterium overstiger, når man skal ta stilling til spørsmålet om aktiveringsplikt. Dette vil gjøre helhetsvurderingen betraktelig enklere. Resultatet av inndelingen i sannsynlighetskategoriene sammenholdt med den konklusjon jeg kom til under pkt. 3.2.5 viser at aktiveringsplikt bare inntreffer i de tilfeller hvor alle kriterier er minst 80 % sannsynlig, eller hvor to av kriteriene er sikre og det tredje fremstår som mer enn 50 % sannsynlig.

Sett i sammenheng med vurderingene for de enkelte kriterium under pkt. 3.3.3 gir dette et godt grunnlag for å ta stilling til når det er sannsynlig at kostnader til forskning og utvikling knyttet til et konkret prosjekt vil bli driftsmidler.

3.4 Når skal skattyter foreta sannsynlighetsvurderingen?

Spørsmålet er når skattyteren skal *vurdere* om det foreligger aktiveringsplikt for sine

kostnader. Det er her flere problemstillinger som må besvares.

Det første spørsmålet er hvilket tidspunkt som skal legges til grunn for vurderingen (vurderingstidspunktet). Valg av tidspunkt får betydning for hvilket faktisk grunnlag som skal tas med i betraktning ved vurderingen om aktiveringsplikt foreligger eller ikke. Vurderingstidspunktet er derfor være et skjæringstidspunkt som avgjør hvilket faktum som er relevant for sannsynlighetsvurderingen.

Lovteksten angir i en generell form at ”kostnader” knyttet til ”prosjekter” skal aktiveres. Lovens ordlyd taler for at skattyteren kontinuerlig skal vurdere om aktiveringsplikt foreligger for sine kostnader. Det vil si at skattyteren for hver kostnad som påløper må ta stilling til om kostnaden skal aktiveres basert på sannsynlighetsvurderingen.

Spørsmålet er imidlertid om skattyteren må *gjennomføre* denne vurderingen på vurderingstidspunktet.

Skatteåret følger i utgangspunktet kalenderåret, jf. sktl. § 14-1 første ledd. Har skattyteren i løpet av året utviklet et driftsmiddel, vil det være klart at han skal aktivere i det minste noen av de kostnader som har påløpt det siste skatteår. Skattyteren kan praktisk sett gå gjennom skatteåret baklengs og finne tidspunktet for når aktiveringsplikten inntrådte og aktivere alle kostnader etter dette. En slik adgang til å etterkontrollere ved årets slutt må være tillatt, selv om dette vil bety at det ved vurderingen foreligger kunnskap om hva som faktisk skjedde i ettertid. Både likningsmyndighetene, nemndene og domstolene må vurdere spørsmålet om aktiveringsplikt etter skatteårets slutt, fordi ligningen beregnes først etter at skattyteren har innlevert selvangivelsen jf. ligningsloven¹¹⁹ § 4-1 flg.

Regnskapsmessig er det tillatt å ta i betraktning hendelser som inntreffer etter 31/12, jf. ”NRS 3 Hendelser etter balansedagen”. Dette kan ikke være tillatt skatterettslig. Skatteåret følger kalenderåret og kostnadene skal periodiseres ut i fra situasjonen slik den forelå senest 31/12.¹²⁰ Viser det seg at prosjektet er vellykket i løpet av tiden frem til

¹¹⁹ Lov av 13. juni 1980 nr. 24.

¹²⁰ Melsom side 104.

selvangivelsen skal leveres har disse hendelsene ingen betydning for skattyters aktiveringsplikt det foregående skatteår.

3.5 Når i prosjektet foreligger aktiveringsplikt?

Ovenfor har jeg redegjort for hvilken grad av sannsynlighet som oppstilles i sktl. § 6-25, samt hvilke kriterier som må legges til grunn for å konstatere aktiveringsplikt for kostnader til forskning og utvikling.

Spørsmålet for denne delen av oppgaven er om det kan oppstilles en generell regel for når aktiveringsplikt oppstår i et prosjekt. Problemstillingen som reises er om vurderingen etter sktl. § 6-25 kan forenkles, slik at tolkningen av regelen leder til et spesielt tidspunkt i prosjektet som medfører aktiveringsplikt. For å belyse problemstillingen benyttes et konkret eksempel på utvikling av en nettside med tilknyttet programvare.

3.5.1 Prosjektet

PostOrdre AS er et klassisk postordreselskap som sender katalog i posten og mottar bestillinger per telefon og brev. PostOrdre ønsker utvikle en internettportal for salg av sine varer. Formålet med prosjektet er å tilpasse seg til ett nytt marked og redusere kostnader. Alle eksisterende systemer skal effektiviseres ved å automatisere så mange prosesser som mulig.

PostOrdre velger å utvikle løsningen internt i bedriften med egne ansatte og leier internettservere hos anerkjent leverandør av webhotell for nettsider.¹²¹ Prosjektets utgifter er først og fremst løpende kostnader som lønnskostnader, leie av webhotell og datautstyr til programmererne. I tillegg til dette regner PostOrdre med at det vil påløpe større og mindre kostnader til innkjøp av lisensiert programvare og annet mindre driftsmateriell.

Det følger av § 6-25 at prosjektet må være konkret. Når man utvikler programvare eller internettportaler foreligger det flere måter å organisere prosjekter på.¹²² PostOrdre utvikler

¹²¹ Dermed er det ikke nødvendig å ta stilling til om utviklingen av internettportalen kan aktiveres sammen med innkjøpt maskinvare og avskrives etter saldogruppe a eller d, jf. sktl. § 14-41.

¹²² Blant annet "vannfallsmetoden" og "spiralmetoden". Les mer om dette i Melsom side 91. Et eksempel på en spiralmetode er eXtreme Programming utviklet av Kent Beck.

programvaren ved hjelp av en spiralmetode og deler inn prosjektet i tre prosjektgrupper som jobber med hver sin oppgave:

- A) *Nettsiden* er den nye kommunikasjons- og salgskanalen mot kundene. Derfor skal nettsiden kommunisere med den nye databasen.
- B) PostOrdres eksisterende bestillingssystem er svært gammeldags. Databasen som ligger til grunn for bestillingssystemet må byttes ut og prosjektet skal derfor utvikle en *ny database*.
- C) Skal PostOrdre automatisere de ønskede prosesser må de utvikle en "*backend*" *programvare* som kan utføre de automatiserte prosesser og knytte det eksisterende bestillingssystemet sammen med den nye databasen og nettsiden. (Heretter omtalt som programvaren.)

Det forutsettes at hver av delene ikke er tilstrekkelig til å gi økonomisk fordel for PostOrdre. Alle delene utvikles for at det skal foreligge et driftsmiddel. Når internettportalen er ferdig utviklet representerer den et varig og vesentlig immaterielt driftsmiddel for PostOrdre.

3.5.2 Faser i prosjekter

De fleste forsknings- og utviklingsprosjekter inndeles i faser. Utviklingen starter alltid med *ideen* som beskriver hva man vil oppnå. Ideen må konseptualiseres og blir *spesifisert*. Spesifikasjonene er ment som et verktøy for å måle om prosjektet har vært vellykket, samtidig som de danner et utgangspunkt for utviklingen. Et *forprosjekt* gir som regel holdepunkter for utviklingen. Ved å utarbeide en prototyp får man indikasjoner på hva som fungerer og hva som må løses på andre måter. Prototypen brukes så som mal for *produktutviklingen*. Det ferdigutviklede driftsmiddel må til slutt tas i bruk og *implementeres* i virksomheten.¹²³

¹²³ Melsom side 89 flg.

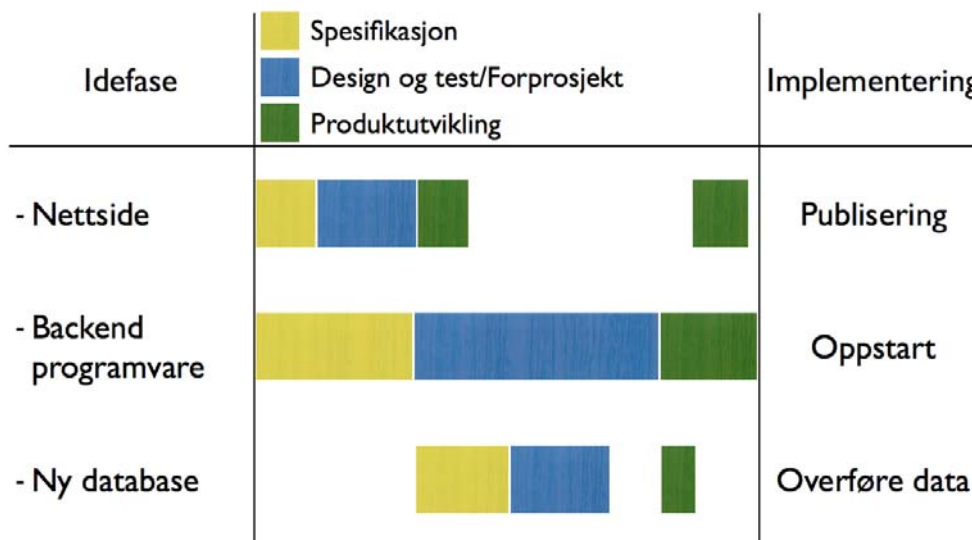


Figur 2 – Fra ide til driftsmiddel.

Fasene representerer stadier i utviklingen av ett driftsmiddel eller en del av et driftsmiddel. Det kan derfor være slik at det i et prosjekt vil være en arbeidsgruppe som befinner seg i forprosjektet, mens en annen gruppe bare er i spesifikasjonsfasen. Dette har sammenheng med at ulike deler av prosjekter vil være avhengige av at andre elementer er ferdigutviklet.

Summen av arbeidsgruppenes faser gir tidspunkter hvor man kan ta stilling til sannsynlighetsvurderingen. Derfor vil det være mulig for PostOrdre å vurdere aktiveringsplikten så og si fortløpende.

PostOrdres tre arbeidsgrupper kan skjematisk beskrives i en figur hvor tidsforløpet går fra venstre mot høyre:



Figur 3 – Oversikt over prosjektets elementer.

3.5.3 Når foreligger aktiveringsplikt?

Prosjektets *idefase* går med til å beskrive hvilken ide som ligger til grunn for prosjektet. I

løpet av fasen skal rammene for resten av prosjektet klargjøres. Det utarbeides måleverktøy til vurderingen av prosjektet, budsjetttrammer, fremdriftsplan og en markedsundersøkelse.

Prosjektbudsjettet og forretningsplanen viser allerede under idefasen at PostOrdre har gode økonomiske forutsetninger for å lykkes, forutsatt en kort utviklingstid. Det er likevel for tidlig å si noe om prosjektets varighet og dermed de endelige økonomiske rammer. Man har derfor ikke konkrete holdepunkter for at prosjektet er økonomisk sannsynlig tidligst før de teknisk vanskelige delene av prosjektet er sannsynlig å utvikle innenfor rimelige tidsrammer.

For at prosjektet skal være en kommersiell suksess, må eksisterende kunder gå over fra bestilling per post, til bestilling over Internett. Markedsundersøkelsen viser at hele 45 % av PostOrdres eksisterende kunder gjerne kan tenke seg å bestille på Internett. PostOrdre regner det derfor som sannsynlig (50 %) at de skal klare å få redusert sine kostnader betraktelig.

Den nye nettsiden må kommunisere med PostOrdres eksisterende bestillingssystem for at ønskede besparelser skal oppnås. Derfor må det utvikles spesialtilpasset programvare som ligger i bakgrunnen og gjør det mulig for nettsiden å kommunisere med bestillingssystemet. Spesifiseringen og designet av denne programvaren er teknisk meget vanskelig.

Spesifikasjonsfasen til programvaren går med på å fastlegge hovedtrekkene i hvordan bestillingssystemet er bygget opp. Det påfølgende *forprosjektet* vil ta utgangspunkt i spesifikasjonene og videreutvikle løsningen med spiralmetoden ved å gjennomføre de nødvendige tester. Før testene viser at programvaren kan utvikles har ikke PostOrdre konkrete holdepunkter for å si at prosjektet er teknisk sannsynlig.

PostOrdres prosjekt blir derfor teknisk meget sannsynlig (80 %) først midt i forprosjektet til programvaren. På dette tidspunkt er det mulig å gi konkrete holdepunkter på hvor lang tid det resterende prosjekt vil ta og vurdere hvilken økonomisk sannsynlighetsgrad som foreligger. PostOrdre kan vise til god omsetning og betydelige mengder oppsparte midler i

fjordårets regnskap. Prosjektet fremstår som økonomisk sikkert (100 %).

Foreløpig foreligger det ikke samlet sett sannsynlighetsovervekt for de tre kriteriene. For at prosjektet skal være aktiveringspliktig må det være både teknisk og økonomisk sikkert (100 %). Den kommersielle sannsynlighet vil fortsatt bare være sannsynlig (50 %) frem til lansering. Aktiveringsplikt inntreder derfor i dette prosjektet når den tekniske sannsynligheten blir sikker (100 %) som ikke vil skje før forprosjektet blir ferdig. Først da foreligger det full sikkerhet for at prosjektet kan gjennomføres teknisk.

Produktutviklingen består i å programmere nettsiden, databasen og programvaren. Denne fasen kan etter IAS 38 anses som del av utviklingsfasen. Regnskapsmessig aktiveres derfor kostnadene. Ettersom produktutviklingen skjer etter at det er overveiende sannsynlig at prosjektet leder til et driftsmiddel, må kostnadene aktiveres.

Før systemet tas i drift må PostOrdre *implementere* løsningen. Dette innebærer installasjon av programvare, overføring av data til databasen, opplæring av personalet og lansering av nettsiden. Opplæringen kan heves å falle utenfor aktiveringsplikten etter sktl. § 6-25 fordi det ikke foreligger tilstrekkelig tilknytning til forskning og utvikling.¹²⁴ Overføringen av data til databasen kan hevdes å være driftskostnader som kan kostnadsføres direkte.¹²⁵

Eksemplet viser at det ved utvikling av en nettside med ett teknisk komplisert element ikke vil inntre aktiveringsplikt før tidligst etter at de teknisk vanskelige sidene ved prosjektet viser seg å være mulig å løse. Dette skjer typisk i løpet av en design- og testfase. På grunn av lav kommersiell sannsynlighet måtte de øvrige kriterier være 100 % sikre før aktiveringsplikten inntrådte.

3.6 Når faller aktiveringsplikten bort?

Aktiveringsplikten løper fra det tidspunkt vilkårene i sktl. § 6-25 er oppfylt. Dette følger av loven tolket i sammenheng med forarbeidene¹²⁶, Finansdepartementets uttalelse¹²⁷ og

¹²⁴ Jf. Melsom side 87.

¹²⁵ Jf. Melsom side 88.

¹²⁶ Ot.prp.nr.1 (1999-2000) side 72.

¹²⁷ Utv-2005-833 side 836.

etterfølgende forarbeider¹²⁸. Et siste spørsmål blir om og eventuelt når aktiveringsplikten opphører.

Aktiveringsplikten opphører senest samtidig som prosjektet avsluttes. Dette kan skje ved at prosjektet er vellykket og et driftsmiddel har blitt utviklet. Ytterligere kostnader anvendt på driftsmidlet vil enten være en påkostning eller vedlikehold.

Hvis prosjektet avsluttes fordi det ikke er vellykket vil aktiveringsplikten også opphøre. Dette følger av lovens ordlyd. Uten et konkret prosjekt vil grunnlaget for aktiveringsplikt etter sktl. § 6-25 ha falt bort. De kostnader som er aktivert på et prosjekt som avsluttes før et driftsmiddel er utviklet, kan etter forarbeidene¹²⁹ kreves som fradrag for endelig konstatert tap, jf. sktl. § 6-2 andre ledd.

Spørsmålet om og eventuelt når aktiveringsplikten opphører kommer på spissen hvis alle tre kriteriene er oppfylt til å begynne med, for så at en hendelse inntreffer, slik at et eller flere kriterier faller bort. Jeg skal illustrere dette ved et eksempel:

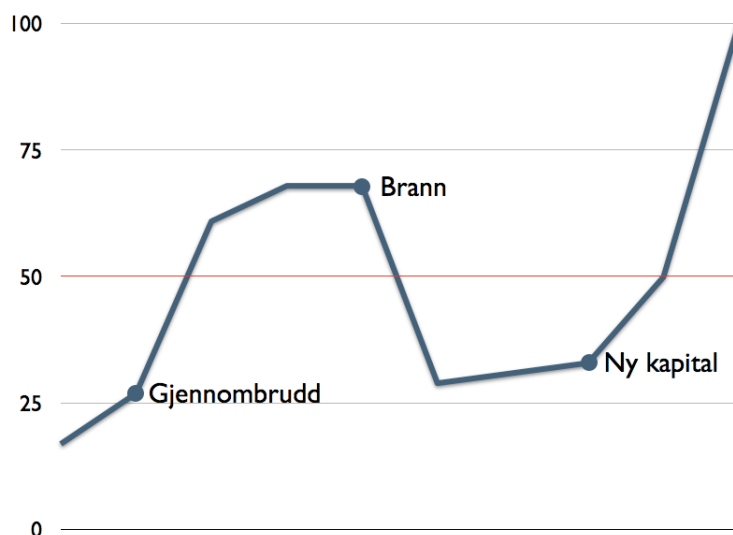
På det tidspunkt utgift nr. 1 påløper foreligger er det stor sannsynlighet for at skattyteren lykkes med prosjektet. Utgift nr. 1 aktiveres derfor av skattyteren og regnes som kostpris på driftsmidlet.

En måned senere oppstår brann i skattyters laboratorium. Skattyter har ikke forsikring og må bruke av de finansielle ressurser som var nødvendige til å ferdigstille prosjektet, for å komme seg tilbake til den posisjon han var før brannen. På det tidspunkt utgift nr. 2 påløper er det klart at skattyteren ikke har tilstrekkelige finansielle ressurser og at han mest sannsynlig ikke vil klare å utvikle et driftsmiddel. Først på et senere tidspunkt får skattyteren ny kapital og har derfor mulighet til å utvikle driftsmidlet ferdig.

¹²⁸ Ot.prp.nr.1 (2005-2006) side 73.

¹²⁹ Ot.prp.nr.1 (1999-2000) side 72.

Spørsmålet er om skattyteren har rett til å kreve sine kostnader direkte fradragført i perioden hvor det ikke foreligger sannsynlighetsovervekt for at et driftsmiddel vil utvikles. Figur 4 illustrerer problemstillingen:



Figur 4 – Aktiveringsplikten over tid

Lovens ordlyd gir ikke en klar løsning. Forarbeidene til sktl. § 6-25 angir at det er ”utgifter som påløper etter at det er sannsynlig at driftsmidler vil bli utviklet” som skal aktiveres.¹³⁰ Hvorvidt dette gjelder for hver enkelt kostnad gjennom hele prosjektet, eller om dette danner grunnlaget for ett endelig skjæringstidspunkt, oppgis ikke. Finansdepartementet tolker loven slik at det foreligger et skjæringspunkt. I deres uttalelse angis aktiveringsplikten å inntreffe for ”utgifter som påløper fra det tidspunktet det konstateres at prosjektet «kan bli driftsmiddel»”.¹³¹

Rettskildene bygger etter min mening på en presumsjon om at når det først er sannsynlig at et driftsmiddel vil bli utviklet, så vil skattyteren fullføre prosjektet. Begrunnelsen for at regelen tolkes slik må være at skattyteren allerede har vist at det er sannsynlig å utvikle driftsmidlet. Kostnadene ved å hente inn nye ressurser for å fullføre prosjektet må derfor

¹³⁰ Ot.prp.nr.1 (1999-2000) side 72.

¹³¹ Utv-2005-833 side 835.

aktiveres. En annen begrunnelse er at dette gir en ligningsteknisk enkel regel. Er det først konstatert aktiveringsplikt gjelder dette for alle kostnader i ettertid.

Hensynet til å unngå omgåelse av skatteregelen tilsier at regelen ikke bør tolkes slik. Skattyteren kan med henvisning til tapsfradrag hevde at prosjektet er nedlagt og at et nytt prosjekt er påbegynt. I slike tilfeller må antakelig den ulovfestede omgåelsesnorm danne grensen for når skattyteren har krav på fradrag for de kostnader som er aktivert.

Konklusjonen er at aktiveringsplikten i sktl. § 6-25 omfatter alle kostnader som påløper etter at aktiveringsplikt er konstatert første gang.

4 Avslutning

Ved første øyekast virker det som om ordlyden i sktl. § 6-25 pålegger aktiveringsplikt tidlig i et forsknings- og utviklingsprosjekt. Gjennomgangen av sannsynlighetsvurderingen viser at regelen er mye snevrere enn dette.

Loven krever at det må foreligge alminnelig sannsynlighetsovervekt for til sammen tre kriterier. Sannsynlighetsreglene viser oss at hvert enkelt kriterium må foreligge med minst meget høy sannsynlighet (80 %) for at det samlet sett foreligger alminnelig sannsynlighetsovervekt. Aktiveringsplikten inntreder derfor ikke hvis ett av kriteriene er mindre enn 50 % sannsynlig.

Kriteriene beskriver hvilke vesentlige forutsetninger som må være til stede for at det skal være sannsynlig at driftsmidler vil bli utviklet i et forsknings- og utviklingsprosjekt. Sannsynlighetskriteriene teknisk sannsynlighet, økonomisk sannsynlighet og kommersiell sannsynlighet har skatterettslig et tilsvarende innhold som i regnskapsstandardene.

At sannsynlighetsvurderingen inndeles i tre kriterier gjør vurderingen enklere. Regelen vil anvendes oftere når den er enkel å kontrollere og etterleve. Sannsynlighetsgraden er derfor ikke den eneste faktoren ved vurderingen av om det er en god regel. Hvilke kriterier som ligger til grunn for vurderingen og hvor kvalifisert grunnlaget for å hevde sannsynlighetsovervekt må være, vil også ha betydning.

Statistikk fra 2001 til 2004 viser at forsknings- og utviklingsinnsatsen i Norge ikke har økt særlig etter at sktl. § 6-25 ble vedtatt i 2000.¹³² Dette viser at utformingen av regelen om aktiveringsplikt for kostnader til forskning og utvikling har stor betydning for hvor mye næringslivet investerer i forskning og utvikling i Norge.

¹³² SSB Tabell 03000.

Det kan stilles spørsmålstegn ved skatteloven § 6-25 sin hensiktsmessighet i forhold til Regjeringens uttalte målsetting i Soria Moria-erklæringen. Norsk forsknings- og utviklingsaktivitet har som målsetting å nå et nivå som tilsvarer 3 % av brutto nasjonalprodukt (BNP) innen 2010.¹³³

I både Danmark, Sverige og Finland har skattyteren direkte fradragrett for store deler av sine kostnader til forskning og utvikling. De store forsknings- og utviklingsprosjektene flyttes derfor mest sannsynlig ut fra Norge og til land med lavere skattebelastning for forskning og utvikling. At regelen virker i et *internasjonalt rettsområde* innebærer at også utenlandsk rett påvirker regelens betydning.

Regjeringens målsetting taler derfor for å innføre direkte fradragrett for kostnader til forskning og utvikling. Spørsmålet er om en slik ordning vil stimulere til økt forskning og utvikling og hvilke konsekvenser dette vil ha.

Det kan ikke være tvil om at det for næringslivet ville blitt gunstigere å investere i forskning og utvikling. På den annen side vil gunstige skatteordninger mest sannsynlig føre til skatteplanlegging. Kostnader som ikke er knyttet til forskning og utvikling vil bli forsøkt fradragført etter regelen. Direkte fradragrett fremstår derfor likevel ikke som den mest samfunnsøkonomisk gunstigste løsning.

Hensynet til rettferdighet tilsier at aktiveringsplikten for kostnader til erverv av driftsmidler behandles likt, uavhengig av hvordan driftsmidlet erverves. Derfor er det behov for å skape *nøytralitet i skattereglene* også ved aktivering av forsknings- og utviklingskostnader. Kravet om horisontal rettferdighet tilsier at kostnader til egen forskning og utvikling skal aktiveres. Et internt utviklet driftsmiddel må aktiveres på samme vilkår som et driftsmiddel skattyteren har kjøpt fra andre. Skal regelen fremstå som nøytral må omfanget og tidspunktet for aktiveringsplikten i størst mulig grad være sammenfallende med aktiveringsplikten på øvrige driftsmidler. Skattyters valg av ervervsmetode skal ikke påvirkes av skattemessige motiver.

¹³³ Se Ot.prp.nr.1 (2006-2007) side 26.

Kravet om effektivitet trekker også i denne retning. Det er med andre ord ikke bare av hensyn til regelen selv, men også til de øvrige regler om aktiveringsplikt som taler for å beholde sktl. § 6-25 slik den er. Med aktiveringsplikt for alle typer kostnader vil skatteplanlegging gi minimale fordeler.

Rettferdighet mellom egenutviklet og ervervede driftsmidler er kanskje den mest prinsipielle grunn til å kreve aktiveringsplikt for kostnader til egen forskning og utvikling. At sktl. § 6-25 er begrenset til å gjelde fra det foreligger sannsynlighetsovervekt, resulterer i at regelen har et snevert anvendelsesområde. Dette viser også statistikk for næringslivets innsats til forskning og utvikling. Bare 6,5 % av kostnadene til forskning og utvikling ble aktivert i 2005.

Min konklusjon er at regelen slik den er utformet i dag, er med på å skape både et rettferdig, men også effektivt skattesystem.

5 Litteraturliste

Juridisk teori

- Boe Erik Boe (1996). *Innføring i juss – Juridisk tenkning og rettskildelære* 1. utgave, Oslo:Universitetsforlaget.
- Eckhoff Torstein Eckhoff ved Jan E. Helgesen (2001). *Rettskildelære* 5. utg, Oslo: Universitetsforlaget.
- Gjems-Onstad (1984) Ole Gjems-Onstad, (1984). *Avskrivninger*, Oslo: Tanum-Norli.
- Gjems-Onstad (2003) Ole Gjems-Onstad, (2003). *Norsk bedriftsskatterett*, (6. utg). Oslo: Gyldendal.
- Hov I Jo Hov (1999). *Rettergang I. Sivil- og straffeprosess*. Oslo: Papinian.
- Hov II Jo Hov (1999). *Rettergang II. Straffeprosess*. Oslo: Papinian.
- IFRS på norsk Elisabeth Myrbakken (2006). *IFRS på norsk : forskrift om internasjonale regnskapsstandarder*, Oslo: DnR forlaget.
- Melsom Gjert Melsom (2000). *Datamaskinprogrammer og skatt*, Lic.jur. Oslo: Universitetet i Oslo.
- Melsom i SR Gjert Melsom (2000). *Internett og immaterielle verdier*, SR-2000-131, Oslo: Universitetsforlaget.
- Solheim i SR Gaute Solheim (2005). *Skattemessig behandling av immaterielle driftsmidler – kostpris og avskrivninger*, SR-2005-153, Oslo: Universitetsforlaget
- Zimmer Frederik Zimmer (2005). *Lærebok i Skatterett* (5. utg). Oslo: Universitetsforlaget.
- Zimmer (red.) Frederik Zimmer (red.) i samarbeid med Bugge, Arentz-Hansen & Rasmussen, (2006). *Bedrift, selskap og skatt – Inntektsbeskatning av næringsdrivende, selskaper og selskapsdeltakere*, (4. utg). Oslo: Universitetsforlaget.

Lover

Aksjeloven	<i>Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13. juni 1997 nr. 44.</i>
Endringslov til skatteloven	<i>Lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv. av 9. desember 2005 nr. 116.</i>
Ligningsloven	<i>Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24.</i>
Regnskapsloven	<i>Lov om årsregnskap m.v. av 17. juli 1998 nr. 56.</i>
Regnskapsloven (1977)	<i>Lov om regnskapsplikt m.v. av 13. mai 1977 nr. 35, (Opphevet).</i>
Skatteloven	<i>Lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr. 14.</i>
Skatteloven (1911)	<i>Skattelov for byene av 18. august 1911 nr. 9, (Opphevet).</i>

Forarbeider

Innst.O. nr. 1 (2005-2006)	<i>Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer.</i>
Innst.O. nr.12 (1999-2000)	<i>Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2000 – Lovendringer.</i>
Ot.prp.nr.1 (2006-2007)	<i>Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer.</i>
Ot.prp.nr.26 (2005-2006)	<i>Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen (endret skatte- og avgiftsopplegg 2006 mv.)</i>
Ot.prp.nr.1 (2005-2006)	<i>Skatte og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer.</i>
Ot.prp.nr.1 (1999-2000)	<i>Skatte- og avgiftsopplegget 2000 – Lovendringer.</i>
Ot.prp.nr.86 (1997-1998)	<i>Ny skattelov.</i>
Ot.prp.nr.35 (1990-1991)	<i>Skattereformen 1992.</i>
NOU 2000:7	<i>Ny giv for nyskapning (Hervik-utvalget).</i>
Dok.nr. 8:90 (2004-2005)	<i>Forslag fra stortingsrepresentantene Marit Arnstad, Morten Lund og Odd Roger Enoksen om endring av skatteloven slik at kostnader til forskning og utvikling (FoU) kan utgiftsføres når de påløper.</i>

Rettspraksis

Rt-1993-1012	<i>Forland</i> , (Utv-1993-15).
Rt-1983-979	<i>Foss</i> , (Utv-1983-646).
Rt-1981-809	<i>Krigsskadedommen</i> .
Rt-1934-883	(Utv II s. 654).
Rt-1902-684	
Utv-1991-1458	<i>Gulating lagmannsretts avgjørelse i Forland-saken</i> .
Utv-2005-1018	<i>Oslo tingrett: "immateriell verdi"</i> .
Utv-1989-820	<i>Bergen byretts avgjørelse i Forland-saken</i> .

Ligningspraksis og Lignings-ABC

Utv-2005-1036:	<i>Fra ligningsmyndighetenes saksbehandling i 2004 og 2005 - ny årssyklus. Avsnittene 1.8 og 2.3.12.</i>
Utv-2005-833:	Finansdepartementets brev av 30. mai 2005 til Skattedirektoratet. <i>Kostnader til egen forskning og utvikling (FoU) – rekkevidden av skatteloven § 14-4 sjette ledd mv.</i>
Utv-2004 -541:	<i>Fra ligningsmyndighetenes saksbehandling for ligningen i 2003. Avsnitt 3.7.</i>
Lignings-ABC 2006.	Emne: <i>Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag.</i>
Lignings-ABC 2005.	Emne: <i>Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag.</i>
Lignings-ABC 2004.	Emne: <i>Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag.</i>
Lignings-ABC 2003.	Emne: <i>Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag.</i>
Lignings-ABC 1998	Emner: <i>Driftsmiddel – allment om fradrag for inngangsverdi, og Utviklingskostnader.</i>

Regnskapsstandarder

GRS 14

Norske Statsautoriserte Revisorers Forening (NSRF).

Anbefaling om god regnskapsskikk vedrørende forsknings- og utviklingsarbeid.

IAS 38

IAS 38 *Intangible Assets*.

NRS (F) IE

NRS F *Immaterielle eiendeler*.

PDF-utgave nedlastbar fra: <http://www.regnskapsstiftelsen.no/>.

Andre kilder

IAS Plus

Internettside utarbeidet av Deloitte,

<http://www.iasplus.com/>.

↗ [standard/framework.htm](http://www.iasplus.com/standard/framework.htm)

↗ [standard/ias38.htm](http://www.iasplus.com/standard/ias38.htm)

↗ [interps/sic032.htm](http://www.iasplus.com/interps/sic032.htm)

Ramberg/Løvaas

Anders Ramberg og Anders M. Løvaas (2005). *Regnskaps- og skattemessig behandling av kostnader til FoU*. Siviloppgave fra BI.

SSB Emne 10.03

Statistisk sentralbyrå. Emne 10.03 - *Forskning og utvikling (FoU) i næringslivet, 2005*,

<http://www.ssb.no/emner/10/03/foun/>.

SSB Tabell 03000

Statistisk sentralbyrå sin statistikkbank. *Emne 10.03, tabell 03000*, <http://www.ssb.no/sb/>.

6 Lister over figurer og formler

FIGUR 1 - VENN-DIAGRAM AV DE TRE KRITERIER.	48
FIGUR 2 – FRA IDE TIL DRIFTSMIDDEL.....	54
FIGUR 3 – OVERSIKT OVER PROSJEKTETS ELEMENTER.	54
FIGUR 4 – AKTIVERINGSPLIKTEN OVER TID.....	58
FORMEL 1 – TRE KRITERIER MED SANNSYNLIGHETSOVERVEKT.	48
FORMEL 2 – MINSTEKRAV NÅR ALLE KRITERIER ER USIKRE.	49
FORMEL 3 – ETT KRITERIUM ER SIKKERT.	49
FORMEL 4 – TO KRITERIUM ER SIKKERT.....	49